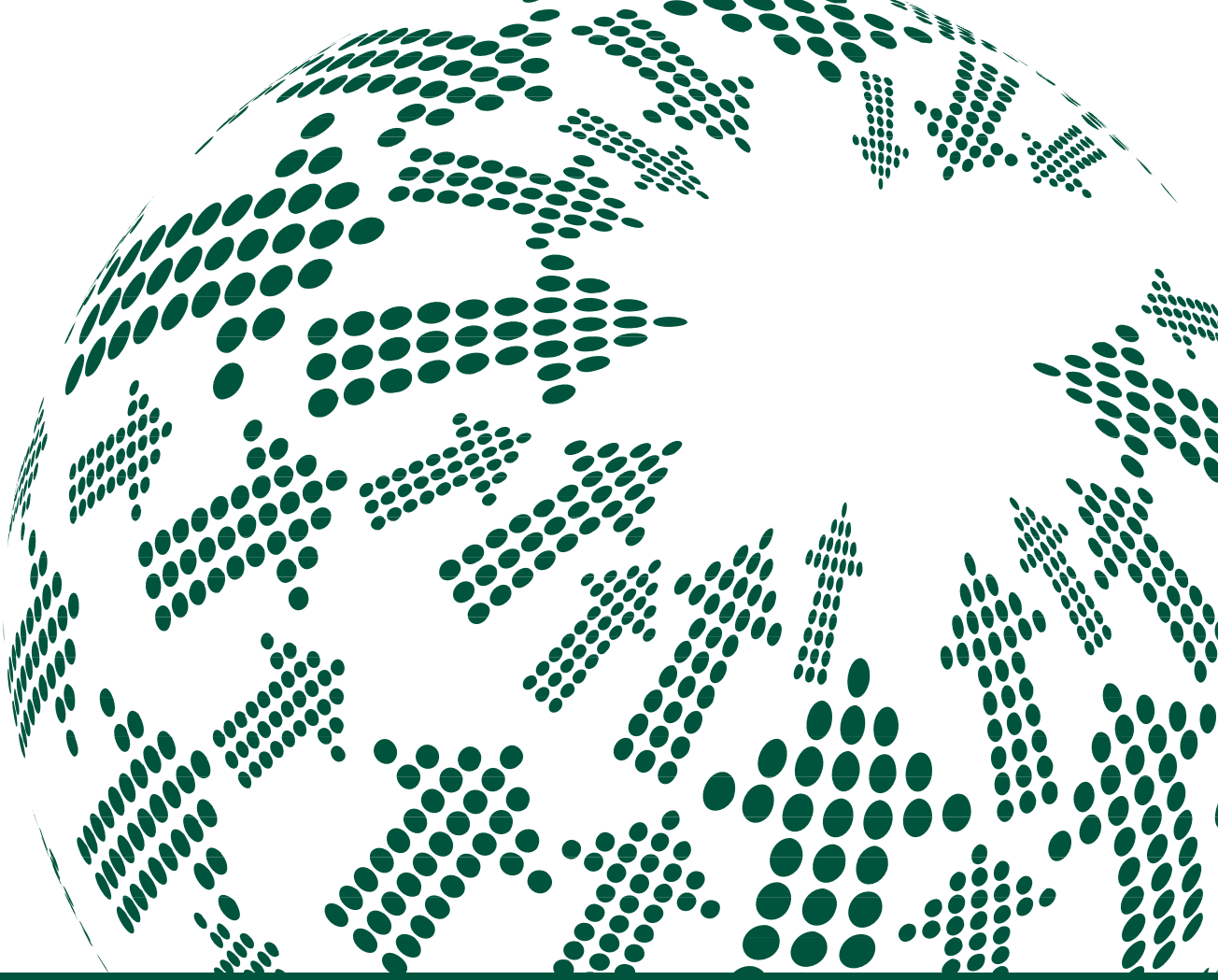




التعليمات الإرشادية المصرية لتسجير المعاملات
الدليل التطبيقي للمادة (٣٠)
من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وزارة المالية



مَصْرِفُ الضَّرَائِبِ الْمَصْرِيَّةِ
Egyptian Tax Authority

الضرائب...مصلحتك أولاً



شكر وتقدير

تتوجه مصلحة الضرائب المصرية بالشكر والتقدير لكل من ساهم في إعداد هذا الإصدار المُحدث من "التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات".

ولأن الزميلة الراحلة الأستاذة/ أمل عبد الرازق كانت ضمن فريق العمل في الإصدار الأول ولم يمهّلها القدر للعمل في الإصدار الثاني، فلها خالص العرفان على مساهمتها المخلصة في هذا العمل... نتمنى لروحها السلام والسكينة.

كما تُعرب المصلحة عن امتنانها وشكرها الخاص لكل من:

- الأستاذة/ ياسمين حماد – مساعد نائب وزير المالية للسياسات الضريبية
- الأستاذة/ ناهد القزاز – مترجم أول بالمصلحة
- على ما قامتا به من عمل رائع وجهد فائق لإخراج هذه التعليمات إلى النور

وتتوجه مصلحة الضرائب المصرية بخالص التقدير للأستاذ/ عمرو المنير نائب وزير المالية السابق للسياسات الضريبية – الذي قاد فريق العمل في الإصدارين الأول والحالي – على ما قدمه من علم وجهد مشكور في توجيه فريق العمل ليخرج الإصداران بشكل مُشرف.

كما تتوجه مصلحة الضرائب المصرية بخالص التقدير للمؤسسات الدولية وعلى الأخص خبراء "منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" على مساهمتهم في تقديم تعليقاتهم واقتراحاتهم القيّمة المؤسسة على خبراتهم العميقة في تطبيقات تسعير المعاملات في مختلف دول العالم.

نظرة عامة على التعليمات الإرشادية

١٠	نطاق التعليمات الإرشادية
١٠	منهج التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات
١٠	نظرة عامة على مشروع تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح
١١	التعليمات الإرشادية التي سيتم إصدارها في المستقبل
١١	النصوص القانونية والتعريفات

الجزء الأول : مبادئ تسعير المعاملات ومنهج التطبيق

الفصل الأول :مبدأ السعر المحايد

١٦	١-١ نطاق هذا الفصل
١٦	٢-١ مقدمة
١٦	٣-١ العوامل المؤثرة في المعاملات بين الأشخاص المرتبطة
١٧	٤-١ ما هو مبدأ السعر المحايد ؟
١٧	١-٤-١ أسباب اتباع مبدأ السعر المحايد

الفصل الثاني : التطبيق العملي لمبدأ السعر المحايد

٢٠	١-٢ نطاق هذا الفصل
٢٠	٢-٢ مقدمة
٢٠	٣-٢ منهج تطبيق مبدأ السعر المحايد
٢١	١-٣-٢ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها
٢١	٢-٣-٢ الخطوة الثانية: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات
٢٢	٣-٣-٢ الخطوة الثالثة: تطبيق طريقة التسعير المختارة
٢٣	٤-٣-٢ الخطوة الرابعة: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية
٢٣	ملخص الفصل الثاني

الفصل الثالث : تحليل درجة التماثل / القابلية للمقارنة

٢٥	١-٣ نطاق هذا الفصل
٢٥	٢-٣ مقدمة
٢٥	٣-٣ تحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة حسب التعريف الوارد بالتعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
٢٥	١-٣-٣ تعريف
٢٥	٢-٣-٣ أهمية تحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة
٢٥	٣-٣-٣ العوامل المحددة لدرجة التماثل/ قابلية المقارنة
٢٦	١-٣-٣-٣ خصائص السلعة أو الخدمة
٢٦	٢-٣-٣-٣ تحليل الوظائف
٣١	٣-٣-٣-٣ شروط التعاقد
٣٢	٤-٣-٣-٣ الظروف الاقتصادية
٣٣	٥-٣-٣-٣ الخطط الاستراتيجية للمشروع
٣٤	٦-٣-٣-٣ السياسات الحكومية
٣٥	ملخص الفصل الثالث

الفصل الرابع : طرق تسعير المعاملات

٣٧	١-٤ نطاق هذا الفصل
٣٧	٢-٤ مقدمة
٣٧	٣-٤ طرق تسعير المعاملات كما يتضمنها كلا من القانون والتعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
٣٧	١-٣-٤ القانون
٣٧	٢-٣-٤ التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
٣٨	٤-٤ الطرق التقليدية لتسعير المعاملات
٣٩	١-٤-٤ طريقة السعر الحر المقارن
٤١	٢-٤-٤ طريقة سعر إعادة البيع
٤٤	٣-٤-٤ طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح
٤٦	٥-٤ طرق أرباح المعاملات
٤٧	١-٥-٤ طريقة تقسيم الأرباح
٤٧	٢-٥-٤ طريقة هامش صافى ربح المعاملات
٤٩	٦-٤ طرق أخرى
٥٠	١-٦-٤ طريقة تنسب الأرباح المجمعة
٥١	ملخص الفصل الرابع

الفصل الخامس: إعداد المستندات والاعتبارات العملية الأخرى الواجب مراعاتها

٥٣	١-٥ نطاق هذا الفصل
٥٣	٢-٥ مقدمة
٥٣	٣-٥ إعداد المستندات طبقاً لما ورد بالقانون واللائحة التنفيذية
٥٤	٤-٥ إرشادات إعداد المستندات
٥٤	٥-٥ إعداد ثلاثة مجموعات من مستندات تسعير المعاملات
٥٥	٦-٥ المنهج المكون من أربعة خطوات والمستندات المقترحة
٥٦	٧-٥ المستندات التي يُنصح بإعدادها فى كل من الملفين الرئيسى والمحلى بالنسبة لكل خطوة فى المنهج المقترح الملف الرئيسى
٥٦	١-٧-٥ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها
٥٦	١-٧-٥-١ المستندات الخاصة بمجموعة الأشخاص المرتبطة ككل الملف المحلى
٥٦	١-٧-٥-٢ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها (يتبع)
٥٦	١-٧-٥-٣ المستندات الخاصة بطبيعة النشاط/ السوق الذى يعمل من خلاله ممول الضريبة
٥٦	١-٧-٥-٤ المستندات الخاصة بسياسات واستراتيجيات ممول الضريبة
٥٧	١-٧-٥-٥ المستندات الخاصة بالمعاملات البينية محل الدراسة
٥٧	١-٧-٥-٦ المستندات الخاصة بالمعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة
٥٧	٢-٧-٥ الخطوة الثانية: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات
٥٧	١-٢-٧-٥ المستندات الموضحة لطريقة (طرق) التسعير المستخدمة
٥٧	٢-٢-٧-٥ المستندات الموضحة للتحليل الذى تم إجراؤه لإمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة
٥٧	٣-٧-٥ الخطوة الثالثة: تطبيق طريقة التسعير المختارة
٥٧	١-٣-٧-٥ المستندات التى يتم إعدادها بصفة عامة بصرف النظر عن طريقة التسعير المستخدمة
٥٨	٢-٣-٧-٥ المستندات المتعلقة بكل طريقة من طرق التسعير المطبقة
٥٩	٤-٧-٥ الخطوة الرابعة: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية
٥٩	٨-٥ تقرير على مستوى كل دولة على حدة (CbCR)
٦٠	٩-٥ الاعتبارات العملية الأخرى الواجب مراعاتها
٦٢	ملخص الفصل الخامس

الجزء الثانى : اتفاقات التسعير المسبق

نظرة عامة على اتفاقات التسعير المسبق

٧٨	مقدمة
٧٨	التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادى
٧٨	التعليمات الارشادية التى سيتم إصدارها فى المستقبل

الفصل الأول - مدخل لمفهوم اتفاق التسعير المسبق

٨٠	١-١ نظرة عامة
٨٠	٢-١ أنواع اتفاقات التسعير المسبق
٨٠	٣-١ مزايا اتفاقات التسعير المسبق
٨١	٤-١ نطاق اتفاقات التسعير المسبق
٨١	١-٤-١ طبيعة المعاملات التى يشملها اتفاق التسعير المسبق ومدته
٨٢	٢-٤-١ الممولين المؤهلين للتقدم بطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٨٣	ملخص الفصل الأول

الفصل الثانى - إجراءات تقديم طلب للدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق

٨٤	١-٢ إجراءات اتفاق التسعير المسبق
٨٤	١-١-٢ الاجتماع التمهيدى السابق لتقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٨٥	١-١-٢-١ الاقتراضات ذات التأثير
٨٦	١-١-٢-٢ الفترة التى يشملها اتفاق التسعير المسبق
٨٦	٢-١-٢ تقديم طلب رسمى
٨٧	ملخص الفصل الثانى

الفصل الثالث - إجراءات الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق

٨٩	١-٣ إجراءات الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق
٨٩	١-١-٣ مراجعة المستندات المقدمة من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٩٠	٢-١-٣ تقييم حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٩٠	٣-١-٣ التفاوض الخاص بالدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٩١	٤-١-٣ استكمال إجراءات طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٩١	٥-١-٣ رفض الطلب المقدم من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٩٢	٦-١-٣ سحب الممول للطلب المقدم للدخول فى اتفاق تسعير مسبق
٩٣	ملخص الفصل الثالث

الفصل الرابع - مرحلة ما بعد تقديم طلب الدخول فى اتفاق التسعير المسبق: الالتزام باتفاق التسعير المسبق واعتبارات رئيسية أخرى

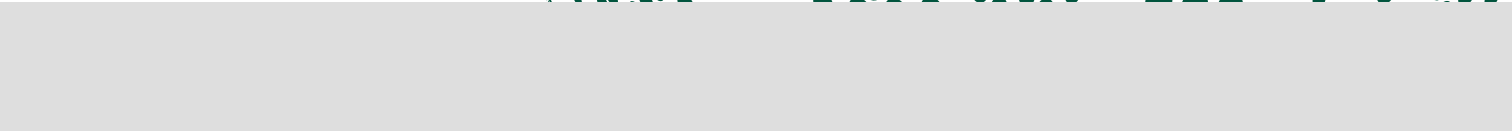
٩٥	١-٤ تقديم التقرير السنوى الموضح للالتزام الممول باتفاق التسعير المسبق
٩٥	٢-٤ التقرير السنوى الذى يوضح التزام الممول باتفاق التسعير المسبق
٩٥	٣-٤ فحص اتفاق التسعير المسبق
٩٦	٤-٤ التسويات
٩٦	٥-٤ مراجعة اتفاق التسعير المسبق
٩٧	٦-٤ إلغاء اتفاق التسعير المسبق أو إنهائه
٩٧	٧-٤ تجديد اتفاق التسعير المسبق
٩٨	٨-٤ اعتبارات عملية أخرى
٩٨	١-٨-٤ سرية المعلومات الواردة باتفاق التسعير المسبق وإفشائها
٩٨	٢-٨-٤ السلطة المخولة لمصلحة الضرائب المصرية فى طلب معلومات إضافية
٩٨	٣-٨-٤ دور الممول
٩٩	ملخص الفصل الرابع

الفصل الخامس - مدخل لمفهوم الاتفاقات الثنائية ومتعددة الأطراف للتسعير المسبق

١٠١	١-٥ نظرة عامة
١٠١	٢-٥ مزايا الاتفاق الثنائى/ متعدد الأطراف للتسعير المسبق
١٠١	٣-٥ اعتبارات أخرى
١٠٢	ملخص الفصل الخامس

ملاحق

١٠٤	الملحق الأول - نموذج "١: أ ت م"
١٠٨	الملحق الثانى - نموذج "٢: أ ت م"
١١٤	الملحق الثالث - نموذج "٣: أ ت م"
١١٥	الملحق الرابع - الجدول الزمنى لإجراءات الاتفاق الأحادى للتسعير المسبق



مقدمة*

يتضمن هذا الدليل استعراضاً لتوجهات مصلحة الضرائب المصرية (المصلحة) بشأن تطبيق قواعد تسعير المعاملات وفقاً لأحكام المادة (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (القانون) وكل من المواد ٣٨ و ٣٩ و ٤٠ المعدلة من لائحته التنفيذية.

ويُعد هذا الدليل تحديثاً للتعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات الصادرة في ٢٠١٠، والتي سيتم تحديثها كل فترة وفقاً للمقتضيات التشريعية وظروف الممارسة العملية.

وتهدف هذه التعليمات الإرشادية إلى استخدامها كدليل عملي، إذ أنها تمثل إطاراً عاماً لكيفية تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطة، كما أنها تستعرض المستندات التي ينبغي على الممولين إعدادها وتقديمها للمصلحة لإثبات التزامهم بمبدأ السعر المحايد.

وبالرغم من أن مصر ليست إحدى الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إلا أن "التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن تسعير المعاملات الخاصة بالشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية" الصادرة في يوليو ٢٠١٧ تعد النموذج الأساسي المقبول عالمياً الذي تتبعه الدول الأعضاء في المنظمة فضلاً عن عدد كبير من الدول غير الأعضاء فيها.

لذلك للإطلاع على إيضاحات أكثر تفصيلاً للمبادئ التي يشملها هذا الدليل فإنه يمكن الرجوع إلى التعليمات الإرشادية للمنظمة المشار إليها.

* تم إعداد هذه الإرشادات باللغتين العربية والإنجليزية، ويجب التأكيد على أن النص الإنجليزي لا يمثل ترجمة حرفية للنص العربي، وفي حالة وجود اختلاف بين النصين تكون الحجة للنص العربي.

* الأمثلة والحالات العملية الواردة في هذه التعليمات افتراضية، وجميع القيم والأسعار وهوامش الربح ومجمل الربح والتسويات... الخ المذكورة بهذه الأمثلة ليست مبنية على بيانات حقيقية، ولا ينبغي أخذها في الاعتبار عند وضع أساس للمقارنة.

* لم تتضمن الأمثلة بعض الحقائق الأكثر تعقيداً التي تحدث بالفعل في بيئة الأعمال الواقعية، وذلك بغرض التبسيط.

نظرة عامة على التعليمات الإرشادية

نطاق التعليمات الإرشادية
منهج التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات
نظرة عامة على مشروع "تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح"
التعليمات الإرشادية التي سيتم إصدارها في المستقبل
النصوص القانونية والتعريفات

نطاق التعليمات الإرشادية

تُستخدم هذه التعليمات الإرشادية بغرض تطبيق أحكام المادة (٣٠) من القانون، وبذلك فإنها تُطبق على المعاملات بين الأشخاص المرتبطة سواء التي تتم بين أشخاص مقيمة وبعضها البعض، أو بينها وبين أشخاص غير مقيمة.

منهج التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات

نظراً لأن مبدأ تسعير المعاملات لا يتعلق بقواعد جامدة، بل يخضع للتقدير ومدى إمكانية إيجاد إجابات على الأسئلة المتعلقة به، لذلك فإن الهدف الرئيسي لممول الضريبة يجب أن يتمثل في تقديمه بيانات ومستندات مستوفاة للمصلحة لإثبات أن معاملاته يتم تسعيرها على أساس السعر المحايد.

وبناء عليه لا تتضمن هذه التعليمات شرحاً مستفيضاً لكل ما يتعلق بتسعير المعاملات وتطبيق مبدأ السعر المحايد، وإنما تتناول العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد السعر المحايد.

ويجب التأكيد على أنه في حالة توافر المستندات التي تثبت قيام ممول الضريبة ببذل الجهد اللازم لوضع أسعار لمعاملاته وفقاً لمبدأ السعر المحايد، فإن نطاق الفحص الضريبي لتلك المعاملات سوف يكون أقل حيث تمثل هذه الحالات درجة مخاطرة ضريبية منخفضة، أما إذا أوضحت المستندات المقدمة للمصلحة من قبل ممول الضريبة أنه لم يعطِ الاهتمام الكافي لقواعد تسعير معاملاته فإنه يخضع لفحص ضريبي أكثر عمقاً.

لذلك على الممولين إعداد وإمسك الدفاتر والمستندات اللازمة التي توضح أن تسعير معاملاتهم يتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد، بحيث يمكن للمصلحة تحديد مدى التزام الممول في هذا الشأن.

كذلك تعتمد فاعلية تنفيذ قواعد تسعير المعاملات على مدى التعاون البناء بين ممولى الضريبة ومصلحة الضرائب بشأن التطبيقات المتعلقة بتسعير المعاملات، لذلك تحت المصلحة ممولى الضريبة على أن يناقشوا مع المصلحة استفساراتهم بشأن كيفية تسعير معاملاتهم.

كما أن المصلحة تحت الممول على إبرام اتفاق تسعير مسبق معها - وهو أمر يخضع لقبول أو رفض المصلحة^(١) - إذا وجد الممول أن أنشطته والمشكلات المصاحبة لتسعير معاملاته فريدة من نوعها أو معقدة في طبيعتها وذلك لتجنب حدوث منازعات ضريبية في المستقبل.

نظرة عامة على مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

أصبحت المسائل المتعلقة بالضرائب الدولية على رأس قائمة أولويات الأجندة السياسية على مستوى العالم، وذلك نظراً للزيادة الملحوظة في تكامل الاقتصاديات والأسواق، وهو الأمر الذي يُمثل ضغطاً على القواعد الضريبية الدولية المطبقة حالياً. حيث تخلق الثغرات ونقاط الضعف الموجودة في القواعد الضريبية الدولية فرصاً لتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، مما تطلب اتخاذ خطوات حاسمة من جانب صناعات السياسات لاستعادة الثقة في النظام الضريبي الدولي وضمان بدء تنفيذ هذه الإجراءات حتى يمكن فرض ضرائب على الأرباح حيث تُمارس الأنشطة الاقتصادية.

واستجابة لهذا الأمر أقرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سبتمبر ٢٠١٣ خطة عمل تضم ١٥ إجراءً لمعالجة مشكلة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وهذه الخطة قائمة على ثلاثة مبادئ رئيسية هي: تضمين القواعد المحلية المتعلقة بالأنشطة عبر الحدود مبدأ الارتباط المنطقي، والتأكيد على مبدأ الجوهر وتعزيز مبدأ الشفافية.

كما أن الإجراء ١٢ من خطة العمل بعنوان "إعداد مستندات تسعير المعاملات بما فيها إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR" يهدف إلى اتباع إرشادات محدثة حول الشروط الواجب توافرها في مستندات تسعير المعاملات والتي اعتمدتها فيما سبق التعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات للمنظمة لتعزيز المبادئ الرئيسية الثلاثة لمشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. لذلك تم إصدار إرشادات محدثة حول مستندات تسعير المعاملات ومنها "إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR" لتعزيز الشفافية مع الأخذ في الاعتبار تكاليف الالتزام.

ومع ذلك فإن العولمة وحركة التجارة تتطلب تنفيذ خطة العمل المشار إليها أيضاً خارج الدول الأعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وذلك من أجل الوصول إلى حلول عالمية تستهدف القضاء على مشكلة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. لذلك فقد قامت المنظمة عام ٢٠١٦ بوضع إطار عمل شامل لمتابعة وتنفيذ توصيات مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، ويتيح إطار العمل الفرصة لكافة الدول غير الأعضاء بالمنظمة والراغبة في المشاركة بالمشروع ويضعها على قدم المساواة مع الدول الأعضاء. وقد حددت الدول الأعضاء أربعة معايير أساسية يجب تطبيقها كحد أدنى في إطار العمل لتنفيذ مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وتتمثل هذه المعايير الأربعة في تنفيذ الإجراءات ٥ و ٦ و ١٣ و ١٤^(٢).

وقامت مجموعة الدول الأعضاء في الإطار الشامل لمشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح "Inclusive Framework" بوضع آلية لمتابعة المشروع وذلك لضمان تطبيقه بفعالية. وفي الوقت الحالي وصل عدد الدول الأعضاء المشاركة في الإطار الشامل إلى أكثر من ١١٥ دولة من بينها مصر.

^١ انظر الجزء الثاني من هذه التعليمات الإرشادية للاطلاع على دليل عملي لتطبيق المادة (٣٠) من القانون فيما يتعلق باتفاقيات التسعير المسبق.
^٢ الإجراء ٥: "مكافحة الممارسات الضريبية الضارة بشكل أكثر فعالية مع مراعاة مبدأ الشفافية ومبدأ الجوهر"، الإجراء ٦: "القضاء على منح مزايا الاتفاقيات في الظروف غير الملائمة"، والإجراء ١٣: "المستندات الخاصة بتسعير المعاملات وتقديم التقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR"، والإجراء ١٤: "وضع آليات أكثر فعالية لفض المنازعات".

لذلك تضمنت هذه الإرشادات المحدثّة حول الشروط الواجب توافرها في المستندات الواردة بهذه التعليمات الإرشادية المبادئ الرئيسية الواردة في أحدث تقرير للمنظمة والخاص بتسعير المعاملات. (٣)

التعليمات الإرشادية التي سيتم إصدارها في المستقبل

تم استحداث مفهوم "تسعير المعاملات للأغراض الضريبية" لأول مرة في مصر عام ٢٠٠٥، وتلى ذلك إصدار النسخة الأولى من التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات عام ٢٠١٠، الأمر الذي أعطى الممولين وقتاً كافياً لفهم مبادئ تسعير المعاملات حتى يتمكنوا من تطبيقها. وعلى ذلك تتوقع المصلحة بإصدار هذه التعليمات الإرشادية المحدثّة أن يكون الممولون على استعداد تام لتطبيق المبادئ الواردة بهذا الدليل وفقاً للمادة (٣٠) من القانون والمواد (٣٨) و(٣٩) و(٤٠) من لائحته التنفيذية.

ويتناول الجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية إيضاحات وإرشادات عملية للممولين بشأن المفاهيم والمسائل الأساسية التي تثار في مجال تسعير المعاملات، حيث يزود هذا الجزء الممولين بإرشادات حول مفهوم السعر المحايد وتحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة وطرق تسعير المعاملات والشروط الواجب توافرها في المستندات الخاصة بتسعير المعاملات. بينما يستعرض الجزء الثاني بالتفصيل مبادئ اتفاقات التسعير المسبق والمنهج العملي لتطبيقها.

أما بالنسبة للمسائل الأخرى ذات الصلة بتسعير المعاملات مثل تطبيق مبدأ السعر المحايد على معاملات تتضمن الأصول غير الملموسة، والخدمات بين أعضاء مجموعة الشركات واتفاقات اقتسام التكاليف فسوف تخصص لها المصلحة تعليمات إرشادية منفصلة توفر للممول إرشادات عملية أكثر عمقا تساعد على التطبيق الصحيح لهذه المبادئ.

كما تهدف المصلحة إلى إصدار تعليمات إرشادية منفصلة بشأن المعالجة الضريبية للمنشأة الدائمة بما في ذلك تسعير المعاملات بين المركز الرئيسي والمنشأة الدائمة بما في ذلك اقتسام الأرباح بين المركز الرئيسي والمنشأة الدائمة.

وسوف تشمل الأدلة التي سيتم إصدارها في المستقبل تعليمات إرشادية خاصة بصناعات محددة لعرض المسائل الرئيسية في مجال تسعير المعاملات بالنسبة لتلك الصناعات وتوفير دليل عملي للتطبيق المناسب لمبدأ السعر المحايد عليها.

النصوص القانونية

يتضمن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية (تبعاً للتعديل الصادر في ٢٢ مايو ٢٠١٨) النصوص التالية بشأن تسعير المعاملات:

القانون:

وفقاً للمادة (٣٠) من القانون:

"إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد.

ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على اتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد."

^٣ انظر الفصل الخامس "إعداد المستندات" من التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات والملاحق المرفقة بها.

اللائحة التنفيذية^(٤)

تنص المادة (٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم، وعلى الأخص تبادل السلع والخدمات وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم".^(٥)

كما تنص المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:

"يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون، طبقاً لأي من الطرق الآتية :

- ١- طريقة السعر الحر المقارن.
- ٢- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح.
- ٣- طريقة سعر إعادة البيع.
- ٤- طريقة تقسيم الأرباح.
- ٥- طريقة هامش صافي ربح المعاملات".

كذلك تنص المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:

"للممول في تحديد السعر المحايد أن يطبق أي من الطرق المنصوص عليها في المادة السابقة، وفقاً لطبيعة المعاملة المالية أو التجارية، وظروف التعامل.

وفى حالة عدم إمكان تطبيق أي من هذه الطرق، يجوز للممول اتباع أي طريقة أخرى ملائمة، بشرط إمساك الدفاتر والمستندات التي تؤيد ملائمة هذه الطريقة.

كما يجوز الاتفاق مسبقاً بين المصلحة والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأشخاص المرتبطة.

ويصدر الوزير دليلاً تطبيقياً للمادة (٣٠) من القانون، يتضمن كيفية تطبيق طرق تحديد السعر المحايد، وما يجب مراعاته عند تطبيق كل طريقة، والدفاتر والمستندات الواجب إمساكها. ويكون هذا الدليل المرجع الأساسي عند تحقق المصلحة لتطبيق السعر المحايد، ولا يجوز الخروج عنه إلا في الأحوال التي تقتضى ذلك بناءً على طلب الممول وبعد موافقة رئيس المصلحة".^(٦)

^٤ تم تعديل المواد (٣٨) و(٣٩) و(٤٠) بقرار وزير المالية رقم ٢٢١ لسنة ٢٠١٨، وفيما يلي نص المواد قبل التعديل:

مادة (٣٨): "للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم".

مادة (٣٩): "يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون طبقاً لإحدى الطرق الآتية:

١- طريقة السعر الحر المقارن

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين، ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية:

أ- الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد

ب- ظروف السوق

ج- الظروف الخاصة بالعملية المعنية

٢- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة.

٣- طريقة سعر إعادة البيع

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط. ويُحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة".

مادة (٤٠): "تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر المحايد المقارن، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما في المادة السابقة. وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة، يجوز اتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى ملائمة لممول الضريبة.

وفى جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة".

^٥ لأغراض هذه التعليمات الإرشادية يشمل مصطلح "تبادل السلع والخدمات" على سبيل المثال وليس الحصر شراء وبيع السلع الملموسة (بما في ذلك المواد الخام والبضائع شبه تامة الصنع وتامة الصنع)، والمعدات الرأسمالية، وتوريد الخدمات والحصول عليها، وأي معاملات تجارية مماثلة أخرى.

كما يشمل مصطلح "المعاملات المالية" على سبيل المثال وليس الحصر نقل الأسهم وتقديم القروض أو الضمانات المالية وغيرها من المعاملات المالية الأخرى.

^٦ انظر الجزء الثاني من هذه التعليمات الإرشادية والتي تمثل تطبيق المادة (٣٠) من القانون فيما يتعلق باتفاقات التسعير المسبق.

تعريفات

التعريفات الواردة بالقانون

السعر المحايد

هو السعر الذى يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

الشخص المرتبط

كل شخص يرتبط بممول الضريبة بعلاقة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بما فى ذلك:

- ١- الزوج والزوجة والأصول والفروع
- ٢- شركة الأموال والشخص الذى يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠٪ على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت
- ٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها
- ٤- أى شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠٪ على الأقل من عدد أو قيمة أو حقوق التصويت فى كل منها

تعريفات لأغراض هذه التعليمات

المصلحة

مصلحة الضرائب المصرية.

القانون

قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

اللائحة التنفيذية

هى اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/٢٠٠٥.

مجموعة الأشخاص المرتبطة (٧)

تتمثل فى شخصين أو أكثر من الأشخاص المرتبطة التى تمارس نشاطها عبر منشآت داخل نفس الدولة أو عبر أكثر من دولة.

الكيان الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة

الكيان الذى يملك بشكل مباشر أو غير مباشر حصة كافية فى واحدة أو أكثر من كيانات مجموعة الأشخاص المرتبطة وفقاً لمعايير المحاسبة بما يتطلب إعداد قوائم مالية مجمعة.

الكيان الأم المصرى لمجموعة الأشخاص المرتبطة

الكيان الأم المقيم فى مصر للأغراض الضريبية (يُرجع لتعريف الكيان الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة).

الأشخاص المستقلة

يعد الشخصين مستقلين إذا لم يكونا شخصين مرتبطين بالنسبة لبعضهما البعض.

المعاملات البينية

المعاملات التى تتم بين أشخاص مرتبطة.

المعاملات المستقلة

هى المعاملات التى تتم بين اشخاص مستقلة عن بعضها البعض على أساس السعر المحايد.

المنظمة

منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية.

التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بالمنظمة

التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية للشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية.

الاتفاق

اتفاق التسعير المسبق.

تقرير CbCR

تقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR.

^٧ لأغراض هذه التعليمات الإرشادية فإن مصطلح "مجموعة الأشخاص المرتبطة" مماثل لمصطلح "المجموعة" بحسب التعريف الموضح فى الملحق الرابع بالفصل الخامس من التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات.

الجزء الأول

مبادئ تسعير المعاملات ومنهج التطبيق



مبدأ السعر المحايد

الفصل الأول

١-١ نطاق هذا الفصل

٢-١ مقدمة

٣-١ العوامل المؤثرة في المعاملات بين الأشخاص المرتبطة

٤-١ ما هو مبدأ السعر المحايد؟

١-٤-١ أسباب اتباع مبدأ السعر المحايد

١-١ نطاق هذا الفصل

يناقش هذا الفصل مفهوم وتعريف مبدأ السعر المحايد.

٢-١ مقدمة

■ يعد الهدف الرئيسي لأي منشأة هو تعظيم أرباحها، وبالمثل فإن الهدف الرئيسي لمجموعة الأشخاص المرتبطة هو تعظيم إجمالي الأرباح (بعد الضرائب) التي تحققها المجموعة ككل بغض النظر عن نصيب كل من أشخاص المجموعة في هذا الربح، ويعتبر تجنب أو تخفيض الضريبة المستحقة على الدخل أحد الأساليب التي تستخدمها بعض المنشآت لتحقيق هدف تعظيم الربح.

■ لذلك فإن المعاملات المالية والتجارية التي تتم بين الأشخاص المرتبطة قد تتم بأسعار تختلف عن السعر المحايد بهدف نقل العبء الضريبي من منشأة لأخرى أو من دولة لأخرى بما يحقق هدف تعظيم الربح.

■ وبناء عليه فإن الهدف الرئيسي لهذه التعليمات الإرشادية هو التأكد أن المعاملات المالية والتجارية التي تتم بين مجموعة الأشخاص المرتبطة والتي تشمل شخص مقيم في مصر لأغراض الضريبة يتم إجراؤها على أساس السعر المحايد وأن الضريبة المتعلقة بتلك المعاملة تعكس درجة المساهمة الاقتصادية لتلك المنشأة.

■ وبمعنى آخر فإن تطبيق مبدأ السعر المحايد يهدف إلى إزالة أي تأثير لعلاقة الملكية بين الأشخاص المرتبطة على الطرق المتبعة لتسعير معاملاتهم، لذلك تتوقع المصلحة أن يحقق كلا من الأشخاص المرتبطة في أي معاملة بينية دخلاً يتناسب مع الوظائف التي يؤديها في المعاملة أخذاً في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة.

٣-١ العوامل المؤثرة على المعاملات بين الأشخاص المرتبطة

■ في الأسواق المفتوحة تتحدد أسعار السلع والخدمات بناء على قوى السوق، لذلك عندما تتعامل الأشخاص المستقلة مع بعضها البعض تحدد قوى السوق شروط علاقاتهم التجارية والمالية (على سبيل المثال: أسعار السلع المباعة أو الخدمات المؤداة وشروط بيعها أو أداؤها)، بينما عندما تتعامل الأشخاص المرتبطة مع بعضها البعض، قد لا تؤثر قوى السوق الخارجية على شروط وأسعار معاملاتها التجارية والمالية بنفس الدرجة نظراً لوجود عوامل أخرى تؤثر على تحديد أسعار تلك المعاملات.

■ وهذا هو سبب أن تعريف الأشخاص المرتبطة في المادة (١) من القانون يؤكد على أن الشخص المرتبط هو كل شخص يرتبط بممول الضريبة بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة. وقد يكون ذلك في أي من الحالتين: إما أن تلك المعاملات تتم بين أشخاص يساهم أحدها بشكل مباشر أو غير مباشر في إدارة المنشأة أو السيطرة عليها أو المساهمة في رأس مالها، أو أن نفس الأشخاص يساهمون بشكل مباشر أو غير مباشر في إدارة منشأتين أو أكثر أو السيطرة عليها أو المساهمة في رأس مالها.

■ وتتضمن المادة (١) من القانون أيضاً أمثلة على الحالات التي تعتبر تلقائياً معاملات بين أشخاص مرتبطة. ولكن قد تتضمن هذه الحالات اعتبارات أخرى لتحديد ما إذا كانت المعاملات تتم بين أشخاص مرتبطة، حيث أن المشاركة في إدارة المنشأة أو السيطرة عليها أو المساهمة في رأس مالها ستؤخذ في الاعتبار إلى جانب عوامل وظروف أخرى قد تسفر عن أن المعاملة لا تتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

■ ويوجد نوعين من العوامل المؤثرة على تحديد أسعار المعاملات عند إجراء المعاملات بين الأشخاص المرتبطة وهي:

(أ) العوامل الضريبية:

عندما تقوم الأشخاص المرتبطة بتسعير معاملاتها بشكل يمكن أن يؤدي إلى تجنب أو تخفيض الضريبة.

(ب) العوامل غير الضريبية:

هناك بعض العوامل التي قد لا تتعلق بأغراض ضريبية وأهمها:

- صعوبة قيام الأشخاص المرتبطة بتحديد السعر المحايد بدقة في ظل غياب قوى السوق.
- الاستراتيجية التجارية التي تنتهجها الأشخاص المرتبطة (على سبيل المثال، عند إدخال منتج إلى سوق جديدة، قد تفرض الشركة مؤقتاً سعراً أقل من السعر العادي للسوق لكي تخلق سوقاً لهذا المنتج).

- القيود التي تفرضها بعض الدول على تحويل الأرباح أو رؤوس الأموال.
- أسعار التعريفة الجمركية ورسوم مكافحة الإغراق.
- التغيرات في أسعار صرف النقد الأجنبي.

والعوامل السابقة – برغم أنها قد تكون قائمة على اعتبارات غير ضريبية – فإنها قد تؤثر على أسعار المعاملات وحجم الأرباح التي تحققها الأشخاص المرتبطة.

١-٤ ما هو مبدأ السعر المحايد؟

وفقاً للتعريف الوارد بالمادة (١) من القانون فإن السعر المحايد:

"هو السعر الذي يتم بمقتضاه التعامل بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل".

كذلك تضمنت التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن تسعير المعاملات تعريفاً لمبدأ السعر المحايد على أنه الآتي:

المبدأ المتعارف عليه دولياً والذي اتفقت الدول الأعضاء بالمنظمة على اتباعه لتحديد أسعار المعاملات لأغراض الضريبة والذي تضمنته المادة التاسعة من نموذج المنظمة بشأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والتي تنص على أنه:

"إذا وضعت شروط بين شخصين مرتبطين فيما يخص علاقاتهما التجارية أو المالية تختلف عن تلك الشروط التي توضع بين شخصين مستقلين، فإن الأرباح التي كانت ستتحقق لأحد الشخصين في حالة عدم وجود تلك الشروط، ولكن لم تتحقق بسبب تلك الشروط يجوز إدراجها ضمن أرباح ذلك الشخص وبالتالي إخضاعها للضريبة"

■ بمعنى آخر فإن مبدأ السعر المحايد يجعل الشروط الخاصة بالعلاقات التجارية أو المالية بين شخصين مستقلين هي المعيار الذي يتم على أساسه تقييم الشروط التي توضع بين شخصين مرتبطين فيما يتعلق بعلاقاتهما التجارية أو المالية وذلك بشرط أن تكون مواصفات المنتج وشروط المعاملة المالية أو التجارية والظروف المحيطة بالمعاملة قابلة للمقارنة بين الحالتين.

■ لذلك حتى يتسنى تطبيق مبدأ السعر المحايد، لا بد من توافر الشروط المناسبة لإجراء المقارنات.

(سيتم إيضاح "تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة" تفصيلاً في الفصل الثالث بالجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية).

١-٤-١ أسباب اتباع مبدأ السعر المحايد

اتبعت مصر مبدأ السعر المحايد لسببين:

(١) يعد هذا المبدأ أكثر الطرق التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت الحالي عند تحديد الوعاء الضريبي للمعاملات البينية لأي منشأة مصرية.

(٢) تعتبر طريقة السعر المحايد هي الطريقة المتعارف عليها دولياً والتي تقلل احتمالات حدوث ازدواج ضريبي.

مثال توضيحي رقم (١)

■ شركة فرانكو وهي شركة أم مقيمة في فرنسا وتمتلك ٥٥٪ من أسهم شركة إيجيكو التابعة لها في مصر.

■ تمتلك شركة فرانكو أيضاً ٥١٪ من أسهم شركة جريكو التابعة لها في اليونان.

■ تقوم شركة إيجيكو بإنتاج المنتج (س) وبيعه إلى شركة جريكو باليونان.

■ تقوم شركة إيجيكو بإنتاج هذا المنتج بتكلفة ٣٠ جنيه للوحدة.

■ تقوم شركة جريكو باليونان ببيع المنتج النهائي مقابل ٥٠ جنيه للوحدة.

← طبقاً لأحكام القانون تُعد الشركتان إيجيكو وجريكو شخصين مرتبطين.

نفترض الحالات الآتية:

- (١) الحالة الأولى: قامت شركة إيجيبكو ببيع المنتج لشركة جريكو مقابل ٣٠ جنيه للوحدة.
- (٢) الحالة الثانية: قامت شركة إيجيبكو ببيع المنتج لشركة جريكو مقابل ٥٠ جنيه للوحدة.
- (٣) الحالة الثالثة: قامت شركة إيجيبكو ببيع المنتج لشركة جريكو مقابل ٤٠ جنيه للوحدة.

لمعرفة كيف يتم تحديد الإيراد والتكلفة للوحدة للمعاملة بين الشركتين التابعتين، يتم تحليل كل حالة من الحالات الثلاث كالتالى:

الجدول رقم (١-١): تحليل توزيع الإيرادات والتكاليف بين الشركتين التابعتين إيجيبكو وجريكو (الأرقام بالجنيه المصرى)

مجموع الربح المجموع	الشركة التابعة باليونان (جريكو)			الشركة التابعة بمصر (إيجيبكو)			الحالة
	مجموع الربح	سعر البيع	تكاليف السلع المباعة	مجموع الربح	سعر البيع	تكاليف الإنتاج	
20	20	50	30	0	30	30	1
20	0	50	50	20	50	30	2
20	10	50	40	10	40	30	3

■ بناء على المثال، من الواضح أن الربح المجموع للوحدة هو ٢٠ جنيه فى جميع الحالات، مما يعنى أن الاختلاف فى أسعار المعاملات بين الشركتين التابعتين وطبقاً لكل حالة لم يؤثر على إجمالى أرباح مجموعة الأشخاص المرتبطة. لكن يجب ملاحظة أن تغيير أسعار المعاملات بين الشركتين التابعتين يؤثر على تحديد الأرباح الخاصة بكل من الشركتين كالتالى:

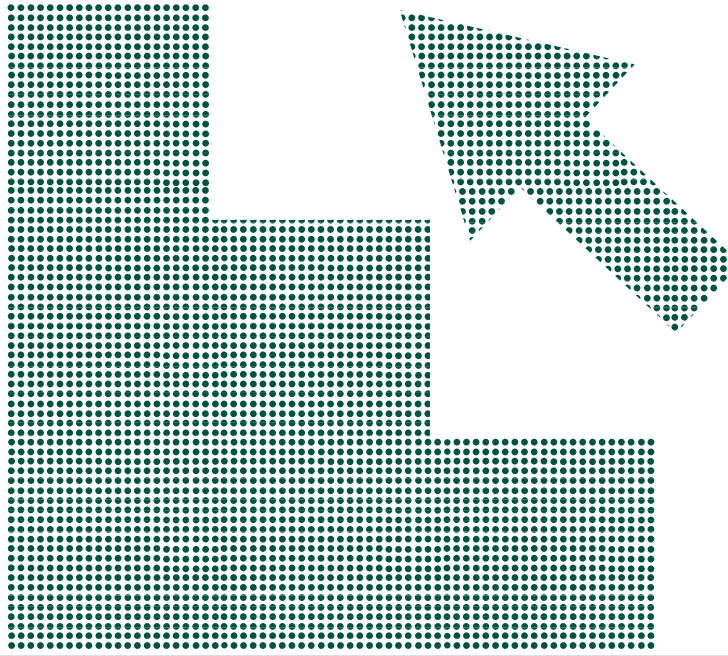
- فى الحالة الأولى نجد أن ١٠٠٪ من الربح المجموع الذى تحقق لدى شركة جريكو (الشركة التابعة باليونان)، بينما لم تحقق شركة إيجيبكو (الشركة التابعة بمصر) أية أرباح، مما ينتج عنه عدم وجود أى التزامات ضريبية على عمليات الشركة التابعة بمصر.
- فى الحالة الثانية حققت شركة إيجيبكو (الشركة التابعة بمصر) ١٠٠٪ من الربح المجموع (٢٠ جنيهاً)، بينما لم تحقق جريكو (الشركة التابعة باليونان) أية أرباح، مما يعنى أن إجمالى مبلغ الأرباح قد تحقق وفرضت عليه الضرائب فى مصر.
- فى الحالة الثالثة يُمثل نصيب الشركة التابعة بمصر من الربح المجموع ٥٠٪، مما ينتج عنه دخل خاضع للضريبة مقداره ١٠ جنيهات حققته الشركة التابعة بمصر، وبالتالي يتم احتساب الضريبة على الدخل وتدخل ضمن حصيلة الضرائب المصرية.

■ فى ضوء المثال السابق يتضح أن مبدأ السعر المحايد هو الخطوة الأساسية التى يجب اتباعها لتحديد ما إذا كان الدخل الذى حققته الشركة التابعة بمصر من معاملاتها البيئية يمثل نصيبها الحقيقى من أرباح المجموعة والذي يؤدي إلى حصول مصر على نصيبها العادل من الضريبة.

وهنا يُطرح السؤال التالى:

كيف يمكن للممول استخدام مبدأ السعر المحايد لتسعير معاملاته البيئية ؟

الإجابة عن هذا السؤال تستعرضها الفصول الأربعة التالية بالجزء الأول من التعليمات الإرشادية.



الفصل الثانى

التطبيق العملى لمبدأ السعر المحايد

١-٢ نطاق هذا الفصل

٢-٢ مقدمة

٣-٢ منهج تطبيق مبدأ السعر المحايد

١-٣-٢ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها

٢-٣-٢ الخطوة الثانية: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات

٣-٣-٢ الخطوة الثالثة: تطبيق طريقة التسعير المختارة

٤-٣-٢ الخطوة الرابعة: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية

ملخص الفصل الثانى

٢-١ نطاق هذا الفصل

يقدم هذا الفصل إرشادات بشأن كيفية تطبيق مولى الضريبة لمبدأ السعر المحايد عند تسعير معاملاتهم البيئية.

٢-٢ مقدمة

- تضمن الفصل السابق شرحاً وافياً لمبدأ السعر المحايد وأهمية قيام الأشخاص المرتبطة بتطبيقه لتسعير معاملاتهم، وكذلك التبعات التى تنجم عن عدم الالتزام بمبدأ السعر المحايد.
- لذلك تدرك المصلحة أهمية تقديم الإرشادات لمولى الضريبة بشأن كيفية تطبيق مبدأ السعر المحايد.
- يتضمن هذا الفصل منهجاً مقترحاً مكوناً من أربع خطوات ليستخدمه مولى الضريبة فى إعداد الحثيات والمستندات المؤيدة للأسس التى قاموا بناء عليها بتسعير معاملاتهم.
- وفى ضوء الإرشادات المحدثة لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية والخاصة بمستندات تسعير المعاملات التى استحدثت مفهوم "تقرير على مستوى كل دولة على حدة" CbCR" والتى أقرها هذا الدليل أيضاً، يوفر هذا الدليل إرشادات عملية حول كيفية قيام الممولين بإعداد مستندات تسعير معاملاتهم لكى تتماشى مع الشروط الواجب توافرها بالمستندات والواردة بالتعليمات المحدثة للمنظمة مع اتباع المنهج المصرى المكون من أربعة خطوات الخاص بمستندات تسعير المعاملات.

٢-٣ منهج تطبيق مبدأ السعر المحايد

تنصح المصلحة مولى الضريبة باتباع المنهج التالى المكون من أربع خطوات لتسعير معاملاتهم البيئية وفقاً لمبدأ السعر المحايد:

- ٢-٣-١ تحديد المعاملات البيئية وفهم طبيعتها
- ٢-٣-٢ اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات
- ٢-٣-٣ تطبيق طريقة التسعير المختارة
- ٢-٣-٤ تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغييرات مستقبلية

وفيما يلى شرحاً تفصيلياً لكل خطوة من الخطوات الأربعة:

٢-٣-١ الخطوة ١: تحديد المعاملات البيئية وفهم طبيعتها

- الخطوة الأولى التى ينبغى على مولى الضريبة اتباعها هى تحديد معاملاتهم مع الأشخاص المرتبطة وفهم طبيعتها فهماً جيداً من خلال تحليل العناصر التالية:

- أ- نطاق المعاملة البيئية والذى يمثل حجم الأنشطة التى تشملها هذه المعاملة وخصائصها.
- ب- نوع المعاملة البيئية والمتمثل فى العناصر المكونة لتلك المعاملة وتشمل على سبيل المثال: الأصول المادية والمعنوية، والخدمات، والفوائد، والتأمين، والقروض (بفائدة وبدون فائدة).
- ج- توقيت المعاملة أى تاريخ إتمامها وعدد مرات تكرارها.
- د- التكاليف والعوائد المتوقعة بالنسبة لكلا من ممول الضريبة والأشخاص المرتبطة نتيجة إجراء تلك المعاملة.
- هـ- شروط التعاقد الخاصة بالمعاملة مع ملاحظة أنه فى حالة وجود اختلاف بين الشروط الواردة بالعقد والممارسة الفعلية لأطراف المعاملة عند التنفيذ فيجب تحليل طبيعة المعاملة فى ضوء أسلوب التنفيذ الفعلى.
- و- أطراف المعاملة وطبيعة علاقتهم بممول الضريبة.
- ز- الهياكل التنظيمية الخاصة بكل من ممول الضريبة ومجموعة الأشخاص المرتبطة ككل.
- ح- أهداف ممول الضريبة والسياسات والخطط والاستراتيجيات التى يتبعها وكذلك أدأؤه المالى.
- ط- طبيعة كل من الصناعة والسوق الذى يقوم من خلالهما ممول الضريبة بممارسة نشاطه، وتتضمن على سبيل المثال موقع السوق، وحجمه، ومدى استقراره، ودرجة المنافسة فيه، والقوة الاقتصادية للموردين والعلاء، ومرونة الدخول إلى السوق والخروج منه، وحصة ممول الضريبة فى السوق، والسياسات الحكومية، وأسعار الصرف، الخ.

بالإضافة إلى ما سبق يجب على ممول الضريبة إجراء تحليل مبدئي للوظائف لتحديد ما يلي:

- أ- الوظائف التي يؤديها كل طرف من أطراف المعاملة البينية، متضمناً تقييم الأهمية الاقتصادية لهذه الوظائف.
- ب- المخاطر الاقتصادية المؤثرة التي يتحملها كل طرف من أطراف المعاملة.
- ج- الأصول التي يستخدمها كل طرف من أطراف المعاملة.

■ بناء على هذا التحليل سوف يتمكن ممول الضريبة من تحديد ما يلي:

- أ- مساهمته الاقتصادية في مجموعة الأشخاص المرتبطة.
- ب- الأهمية الاقتصادية للوظائف التي يؤديها، وكيفية تأثير هذه الوظائف على السعر أو الربح.
- ج- المعاملات المستقلة المماثلة القابلة للمقارنة سواء التي يقوم بها ممول الضريبة أو التي تتم بين أشخاص مستقلة.

■ ويجب مراعاة أن تحليل الوظائف الذي يتم إجراؤه في هذه الخطوة ليس تحليلاً تفصيلياً، فالهدف في هذه المرحلة يقتصر على اختيار الممول للطرف قيد الاختبار وللطريقة المناسبة لتسعير معاملاته. وسوف يتم إجراء تحليل تفصيلي للوظائف في الخطوة الثالثة.

(سيتم شرح تحليل الوظائف بالتفصيل في الفصل الثالث بالجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية تحت عنوان "تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة").

٢-٣-٢ الخطوة ٢: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات

■ ينبغي على ممولى الضريبة في هذه الخطوة اختيار طريقة أو أكثر من طرق تسعير المعاملات والتي تهدف إلى تحديد السعر المحايد لمعاملاتهم، ويهدف اختيار طريقة تسعير المعاملات دائماً إلى "إيجاد أنسب طريقة تسعير لحالة بعينها"، لذلك يجب أن تراعى عملية اختيار طريقة التسعير الاعتبارات التالية:

- نقاط القوة والضعف لطريقة (طرق) التسعير المعمول بها.
- مدى ملاءمة الطريقة المختارة والمحددة في ضوء طبيعة المعاملة البينية والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل الوظائف.
- توافر معلومات موثوق بها (بالتحديد عن معاملات مستقلة) واللازمة لتطبيق طريقة التسعير المختارة أو طرق أخرى.
- درجة التماثل / قابلية المقارنة بين المعاملات البينية والمستقلة بما في ذلك مدى الثقة في التسويات المحققة للتماثل / قابلية المقارنة والتي قد تكون ضرورية لاستبعاد أثر الفروق الجوهرية بين المعاملات البينية والمستقلة.

■ يراعى عند تطبيق هذه الخطوة ضرورة قيام الممولين بتقييم حجم ودرجة مصداقية البيانات المتاحة عن المعاملات المماثلة المستقلة، وذلك نظراً لأن طرق التسعير المختلفة تتطلب توافر أنواع مختلفة من البيانات.

■ لذلك فعند تحديد المعاملات المماثلة المستقلة لابد أن يهدف الممول للحصول على بيانات ذات مصداقية معقولة وأن يدرك حقيقة أن البيانات التامة المصادقية لا تتوافر بسهولة. فعلى سبيل المثال قد يصعب وجود معاملات مستقلة / قابلة للمقارنة في بعض الأسواق والصناعات ومن ثم فإنه في مثل هذه الحالات لابد من إيجاد حلول بديلة لكل حالة على حدة، كأن يتم توسيع نطاق البحث باستخدام بيانات خاصة بمعاملات مستقلة في ذات الصناعة وفي أحد الأسواق المماثلة ولكنها تتم بواسطة أشخاص مستقلة قد يتبعون إستراتيجيات عمل مختلفة عن تلك التي يتبعها أطراف المعاملة البينية، أو معاملات مستقلة تتم في ظل ظروف اقتصادية تختلف اختلافاً طفيفاً عن تلك التي تتم فيها المعاملة البينية، أو أن يتم استخدام بيانات خاصة بمعاملات مستقلة تتم في ذات الصناعة ولكن في أسواق مختلفة، أو بيانات خاصة بمعاملات مستقلة تتم في نفس السوق ولكن في صناعات أخرى..... الخ. ويعتمد الاختيار ما بين هذه البدائل المتنوعة على ظروف وطبيعة كل حالة، وبصفة خاصة على تأثير انخفاض درجة التماثل على مصداقية التحليل.

■ لذلك عند اختيار طريقة التسعير المناسبة ينبغي على ممولى الضريبة استخدام المعلومات المتاحة من خلال الخطوة السابقة وكذلك جمع كافة البيانات اللازمة لتحديد طريقة التسعير المختارة.

(طرق تسعير المعاملات يتم شرحها تفصيلاً في الفصل الرابع بالجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية).

٢-٣-٢ الخطوة ٣: تطبيق طريقة (طرق) التسعير المختارة

■ على ممولى الضريبة في هذه المرحلة الانتقال من تحليل الوظائف المبدئي الذي تم إجراؤه في الخطوة الأولى إلى إجراء تحليل تفصيلي لدرجة التماثل / قابلية المقارنة، وعلى ذلك تتوقع المصلحة أن ترى في هذا التحليل مزيد من المقارنات والعوامل المحددة لدرجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة بالمعاملة البينية محل الدراسة.

(يتم شرح تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة لاحقاً في الفصل الثالث بالجزء الأول من هذه التعليمات).

- ويجب أن ينتج عن هذه الخطوة تحديد الفروق الجوهرية بين المعاملة البينية والمعاملة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة وإجراء التسويات اللازمة، وهو ما يؤدي بدوره إلى الوصول إلى نتائج مقبولة يمكن الاعتماد عليها لتسعير المعاملات.
- على أنه يمكن لممولى الضريبة - من أجل الحصول على نتيجة يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر لتسعير معاملاتهم- استخدام البيانات المجمعة لمجموعة الأشخاص المرتبطة إذا تطلب الأمر ذلك. كما يمكنهم تطبيق أكثر من طريقة تسعير إذا كان استخدام طريقة تسعير واحدة لا يؤدي للوصول إلى نتيجة قاطعة، وكذلك يمكنهم إجراء تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة على مدار عدد من السنوات... الخ.

٢-٣-٤ الخطوة الرابعة: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية

- بناء على الخطوات السابقة يمكن لممول الضريبة التوصل إلى قيمة السعر المحايد بالنسبة لمعاملاته البينية، وينبغي على ممولى الضريبة - نتيجة لظروف السوق دائمة التغير - عدم الاستمرار فى استخدام طريقة التسعير المطبقة فى الخطوة السابقة لفترة طويلة دون إجراء مراجعة كل فترة لمدى صلاحية كل من الطريقة المتبعة والبيانات المستخدمة فى خطوات التسعير الموضحة فيما سبق.
- لذلك ينبغي على ممولى الضريبة إجراء مراجعات دورية للتطورات التى يمكن أن تحدث، وتقييم أثرها على كل من معاملاتهم البينية والمعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة فى الخطوات السابقة.
- وبناء على ذلك يتم إجراء التسويات اللازمة إذا كان لهذه التطورات تأثير جوهري على إمكانية الاعتماد على البيانات أو مدى صلاحية الطريق المطبقة لتسعير المعاملات.
- وينبغي على ممولى الضريبة إعداد المستندات التى تؤيد تنفيذ كافة الخطوات الموضحة فيما سبق والاحتفاظ بها "على الأقل لمدة خمس سنوات" طبقاً للمادة (٩١) من القانون.

ملخص الفصل الثاني:

■ توصى المصلحة باتباع المنهج التالى المكون من أربعة خطوات لتسعير المعاملات البينية وفقاً لبدء السعر المحايد:

١ - الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البينية وهم طبيعتهما

وذلك من خلال تحليل عدد من العناصر المتعلقة بهذه المعاملات ومنها نطاق المعاملة، وأطرافها ونوعها، وتوقيتها، وشروط التعاقد الخاصة بها، والهياكل التنظيمية، وطبيعة النشاط والسوق، كما تتضمن هذه الخطوة إجراء تحليل للوظائف.

٢ - الخطوة الثانية: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات

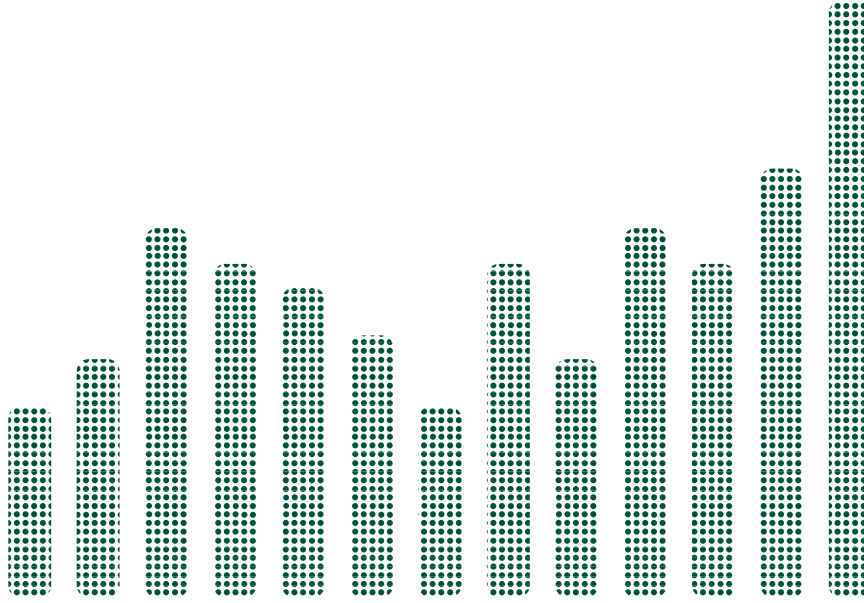
مع الأخذ فى الاعتبار ضرورة تقييم حجم ومصادقية البيانات المتاحة عن المعاملات المستقلة، وكذا تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها فى قياس درجة التماثل / قابلية المقارنة بين المعاملات البينية والمستقلة بهدف الوصول إلى الطريقة الواجب استخدامها.

٣ - الخطوة الثالثة: تطبيق طريقة التسعير المختارة

وتشمل هذه الخطوة إجراء تحليل تفصيلى لدرجة التماثل / قابلية المقارنة.

٤ - الخطوة الرابعة: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة مستمرة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية:

وذلك بهدف تقييم أثر التغيرات التى تحدث بمرور الزمن على المعاملات البينية والمعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة، ومن ثم إجراء المعالجات اللازمة لضمان استمرار استخدام أسعار محايدة للمعاملات البينية فى ظل هذه التغيرات.



الفصل الثالث

تحليل درجة التماثل / القابلية للمقارنة

١-٣ نطاق هذا الفصل

٢-٣ مقدمة

٣-٣ تحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة حسب التعريف الوارد بالتعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة

التعاون الاقتصادي والتنمية

١-٣-٣ تعريف

٢-٣-٣ أهمية تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة

٣-٣-٣ العوامل المحددة لقابلية المقارنة/ درجة التماثل

١-٣-٣-٣ خصائص السلعة أو الخدمة

٢-٣-٣-٣ تحليل الوظائف

٣-٣-٣-٣ شروط التعاقد

٤-٣-٣-٣ الظروف الاقتصادية

٥-٣-٣-٣ الخطط الاستراتيجية للمشروع

٦-٣-٣-٣ السياسات الحكومية

ملخص الفصل الثالث

٣-١ نطاق هذا الفصل

سوف نستعرض في هذا الفصل شرحاً تفصيلياً لكيفية إجراء تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة مع إيضاح العوامل المحددة لدرجة التماثل / قابلية المقارنة.

٣-٢ مقدمة

- تم التأكيد في **الفصل الثاني** على الدور الهام لتحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة باعتباره من الأدوات الرئيسية المستخدمة عند تطبيق مبدأ السعر المحايد في المعاملات البينية.
- إذ يجب على ممولى الضريبة - طبقاً للخطوتين الأولى والثالثة من المنهج المكون من أربع خطوات الوارد **بالفصل الثاني** - إجراء تحليل لدرجة التماثل / قابلية المقارنة لكي يتمكنوا من اختيار معاملة قابلة للمقارنة / ماثلة مستقلة مناسبة، وبالتالي تحديد أسعار محايدة يمكن الاعتماد عليها لمعاملاتهم البينية.
- لذلك فالهدف الرئيسى من هذا الفصل هو تسليط الضوء على أهمية إجراء تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة وتعريف ممول الضريبة بصورة عملية كيفية إجراء ذلك التحليل وكذلك الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إجراء هذا التحليل.

٣-٣ تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة حسب التعريف الوارد بالتعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

٣-٣-١ تعريف

- تُعرف التعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة كما يلي:

"هو مقارنة المعاملة التي تتم بين الأشخاص المرتبطة بمعاملة أو معاملات بين أشخاص مستقلة، وتكون كلاً من المعاملات البينية والمستقلة قابلة للمقارنة إذا لم يكن للفروق بين المعاملات التي يتم مقارنتها تأثيراً جوهرياً على العنصر المتخذ أساساً للمقارنة (مثل السعر أو هامش الربح)، أو إذا كان من الممكن إجراء تسويات دقيقة ومعقولة لمعالجة الآثار الجوهرية لتلك الفروق".

٣-٣-٢ أهمية تحليل درجة التماثل / قابلية المقارنة

- تعد درجة التماثل / قابلية المقارنة من المبادئ الأساسية فى تحديد السعر المحايد للمعاملات، ويرجع هذا إلى أن أسعار المعاملات المستقلة أو أرباحها تستخدم فى هذه الحالة كأساس لمقارنة الأسعار أو الأرباح المتوقعة للمعاملات البينية لدى مجموعة الأشخاص المرتبطة.
- والتوصل إلى مقارنة يمكن الاعتماد عليها يعتمد على درجة التماثل بين المعاملة البينية والمعاملة المستقلة وخاصة فيما يتعلق بدرجة التماثل بين خصائص السلع المباعة أو الخدمات المؤداة فى كلتا المعاملتين وكذا درجة التماثل بين الوظائف المؤداة، والأصول المستخدمة، والمخاطر المحتملة بين كلا المعاملتين.

٣-٣-٣ العوامل المحددة لدرجة التماثل / قابلية المقارنة

- تحدد التعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية العوامل الرئيسية المحددة لدرجة التماثل / قابلية المقارنة فيما يلي:

- ٣-٣-٣-١ خصائص السلعة أو الخدمة
- ٣-٣-٣-٢ تحليل الوظائف
- ٣-٣-٣-٣ شروط التعاقد
- ٣-٣-٣-٤ الظروف الاقتصادية
- ٣-٣-٣-٥ الخطط الاستراتيجية للمشروع
- ٣-٣-٣-٦ السياسات الحكومية

٣-٣-١ خصائص السلعة أو الخدمة

- فى الأسواق المفتوحة غالباً ما تتحدد قيمة السلع والخدمات وفقاً للخصائص المختلفة لهذه السلع أو الخدمات.
- على سبيل المثال يُباع المُنتَج الذى يتمتع بجودة أفضل ومزايا أكثر عادة بسعر أعلى من المنتجات الأخرى.
- لذلك ينبغي على ممولى الضريبة بدايةً إجراء مقارنة بين خصائص السلع المباعة أو الخدمات المؤداة من خلال المعاملة البينية وبين خصائص السلع المباعة أو الخدمات المؤداة من خلال معاملة مستقلة بهدف تحديد درجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملتين.
- وبشكل عام يعد التشابه بين خصائص السلع المباعة أو الخدمات المؤداة أكثر العوامل أهمية عند مقارنة أسعار معاملات بينية بأسعار معاملات مستقلة، بينما تقل أهمية تشابه تلك الخصائص عند مقارنة هوامش الربح لتلك المعاملات.
- ووفقاً للتعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية فإن أهم الخصائص التى يتم فحصها عند تحليل هذا العامل تشمل على سبيل المثال وليس الحصر:

- أ- فى حالة بيع السلع الملموسة:
- الخصائص المادية للسلع
- جودة السلع ومدى الثقة فيها
- توافر السلع وحجم المعروض منها

- ب- فى حالة توريد خدمات:
- طبيعة ونطاق الخدمات

- ج- فى حالة الأصول غير الملموسة
- شكل المعاملة (أى منح تراخيص أو بيع)
- نوع الأصل (براءات اختراع، علامات تجارية، أو حق المعرفة)
- مدة ودرجة الحماية التى يتمتع بها الأصل
- العوائد المتوقعة من استخدام الأصل

٣-٣-٢ تحليل الوظائف

يعد تحليل الوظائف من أهم العوامل المحددة لدرجة التماثل / قابلية مقارنة المعاملات والأشخاص كما يتضح من المثال التالى:

مثال توضيحي رقم (٢)

- شركة إيجيكو شركة مُصنعة متعددة الجنسيات مقيمة فى مصر.
- تمتلك الشركة وتستخدم براءات اختراع وعلامات تجارية.
- تقوم الشركة بتصنيع المنتج (س) وبيعه كمنتج نهائى كما يلى:
- تباع شركة إيجيكو ٥٠٪ من حجم إنتاجها من المنتج (س) بضمان لشركة جوركو التابعة لها فى الأردن. (معاملة بينية).
- تباع شركة إيجيكو باقى إنتاجها (٥٠٪ الأخرى) من المنتج (س) بدون ضمان إلى شركة جورديست وهى شركة توزيع مستقلة فى الأردن (معاملة مستقلة).
- وتبيع كلا من شركة جوركو وشركة جورديست المنتج (س) بالضمان فى جميع الأحوال إلى تجار تجزئة مستقلين مختلفين فى الأردن.
- وفى حين تقوم شركة إيجيكو بإعطاء شركة جوركو مطويات دعائية لتسويق المنتج (س) مجاناً، فإن شركة جورديست هى التى تتحمل تكاليف إعداد وإصدار مطويات الدعاية الخاصة بها. وسوف نفترض فى هذا المثال أن وظيفة التسويق هامة من الناحية الاقتصادية.
- قررت شركة إيجيكو اختيار معاملتها مع شركة جورديست كمعاملة مستقلة ماثلة لتحديد السعر المحايد لمعاملتها البينية مع شركة جوركو (معاملة داخلية ماثلة)، خاصة وأن نفس المنتج (س) هو الذى يُباع فى كلتا المعاملتين.
- والتساؤل المطروح فى هذه الحالة هو :
- هل يمكن الاعتماد بالمعاملة المستقلة بين شركتي إيجيكو وجورديست كمعاملة ماثلة للمعاملة البينية بين شركتي إيجيكو وجوركو؟

يمكن الإجابة على هذا السؤال من خلال الجدول التالي، والذي يعرض الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المحتملة بواسطة كل من الأطراف في كلا المعاملتين البينية والمستقلة:

أ- الوظائف التي تؤديها أطراف المعاملة في كلا المعاملتين:

الجدول رقم (٣-١): تحليل الوظائف التي تؤديها أطراف المعاملة في كلا المعاملتين

الوظائف المؤداة	المعاملة البينية	المعاملة المستقلة
التصنيع	إيجيكو	إيجيكو
التسويق	إيجيكو	جوردست
البيع والتوزيع	جوركو	جوردست

يوضح الجدول (٣-١) الفروق بين الوظائف التي يؤديها كل من الأطراف في المعاملتين البينية والمستقلة. حيث تقوم شركة إيجيكو بأداء ووظيفة التسويق في المعاملة البينية، بينما تقوم شركة جوردست بأداء هذه الوظيفة في المعاملة المستقلة، الأمر الذي يعني قيام شركة إيجيكو في المعاملة البينية بأداء وظائف أكبر في أهميتها الاقتصادية من تلك التي تؤديها في المعاملة المستقلة. (لا توجد اختلافات بين المعاملتين البينية والمستقلة فيما يتعلق بوظائف التصنيع والبيع والتوزيع)

ب- الأصول التي تستخدمها أطراف المعاملة في كلا المعاملتين

الجدول رقم (٣-٢): تحليل الأصول التي تستخدمها أطراف المعاملة في كلا المعاملتين

الأصول المستخدمة	المعاملة البينية	المعاملة المستقلة
المصنع والمعدات	إيجيكو	إيجيكو
براءات الاختراع والعلامات التجارية	إيجيكو	إيجيكو

يوضح الجدول (٣-٢) عدم وجود اختلافات بين المعاملتين البينية والمستقلة فيما يتعلق بالأصول المستخدمة في كليهما

ج- المخاطر التي تتحملها أطراف المعاملة في كلا المعاملتين

الجدول رقم (٣-٣): تحليل المخاطر التي تتحملها أطراف المعاملة في كلا المعاملتين

المخاطر المصاحبة	المعاملة البينية	المعاملة المستقلة
التصنيع	إيجيكو	إيجيكو
التسويق	إيجيكو	جوردست
الضمان	إيجيكو	جوردست

■ **يوضح الجدول (٢-٣) الفروق بين المخاطر التي يتحملها كل طرف من أطراف المعاملتين البيئية والمستقلة، حيث تتحمل شركة إيجيكو مخاطر التسويق والضمان في المعاملة البيئية، بينما تتحمل شركة جورنست هذه المخاطر في المعاملة المستقلة، الأمر الذي يعني تحمل شركة إيجيكو في المعاملة البيئية لمخاطر أعلى من تلك التي تتحملها في المعاملة المستقلة، (لا توجد اختلافات بين المعاملتين البيئية والمستقلة فيما يتعلق بمخاطر التصنيع).**

■ **طبقاً للنظرية الاقتصادية توجد علاقة طردية بين الأهمية الاقتصادية للوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها أي شخص في معاملة بعينها، وبين العائد الذي يتوقع هذا الشخص تحقيقه من هذه المعاملة.**

■ **لذلك ينبغي أن تتوقع شركة إيجيكو أن تحقق من معاملتها البيئية عائداً أعلى من العائد المتوقع من معاملتها المستقلة (ومن ثم تباع المنتج من لشركة جوركو بسعر أعلى).**

■ **ويتضح من هذا المثال أن بيع المنتجات التي تتمتع بخصائص متشابهة أو حتى بيع نفس المنتجات من خلال معامليتين مختلفتين لا يكفى وحده لاعتبار المعامليتين متماثلتين.**

■ **لذلك يجب التأكيد على أنه في حالة وجود فروق بين خصائص السلع / الخدمات أو الوظائف المؤداة، أو الأصول المستخدمة، أو المخاطر المتحملة، أو شروط التعاقد، أو الظروف الاقتصادية، أو استراتيجيات العمل فيما بين معاملة بيئية وأخرى مستقلة، فإن ذلك يتطلب إجراء التسويات المناسبة لمعالجة آثار تلك الفروق وخاصة في حالة توافر معاملات مستقلة مماثلة مناسبة. لذلك فبالنظر إلى المثال السابق فإنه توجد اختلافات جوهرية في الوظائف المؤداة والمخاطر المتحملة بالنسبة للمعاملة البيئية عن تلك الخاصة بالمعاملة المستقلة، وعليه فإنه لا بد من توقع تحقيق عائد من كل من الوظائف والمخاطر الإضافية التي تتحملها شركة إيجيكو في المعاملة البيئية بحيث يتم إجراء التسويات اللازمة لمعالجة أثر الفروق بين المعاملتين البيئية والمستقلة بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وفي حالة وجود بعض الفروق بين المعاملات البيئية والمستقلة بعد إجراء التسويات اللازمة لتلك الفروق فيطلب الأمر تقرير ما إذا كانت المعاملات المستقلة تمثل معاملات مماثلة يمكن الاعتماد عليها مع الأخذ في الاعتبار أنه يندر توافر معاملات متماثلة تماثلاً تاماً.**

■ **في ضوء ما سبق فإن هناك عاملاً أساسياً يجب أن يؤخذ في الاعتبار يتمثل في "تحليل الوظائف" وذلك عند تحديد درجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملات والأشخاص.**

تعريف تحليل الوظائف

تُعرف التعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "تحليل الوظائف" بأنه:

"تحليل الوظائف المؤداة بواسطة الأشخاص المرتبطة في معاملة بينية أو بواسطة الأشخاص المستقلة في معاملة مماثلة مستقلة (أخذاً فالاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة)"

■ **بناء على هذا التعريف من البديهي أن يُعد تحليل الوظائف أداة هامة من أدوات تحديد درجة التماثل / قابلية المقارنة والتي تتركز في ثلاث جوانب في أي معاملة تجارية:**

- أ- الوظائف أو الأنشطة التي يؤديها كل طرف من أطراف المعاملة والأهمية الاقتصادية لهذه الوظائف.
- ب- الأصول (سواء المادية أو المعنوية) التي يستخدمها كل طرف من أطراف المعاملة.
- ج- المخاطر التي يتحملها كل طرف من أطراف المعاملة.

أ- الوظائف المؤداة

■ يساعد تحليل الوظائف الأشخاص المرتبطة فيما يلي:

- ١- تحديد الأهمية الاقتصادية للوظائف المؤداة في المعاملة أخذاً في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة، وكذلك الأهمية النسبية لهذه الوظائف بالمقارنة بالنشاط الكلي لمجموعة الأشخاص المرتبطة. وهذا بدوره يساعد الشخص المرتبط على تحديد كيفية احتساب العائد المناسب لهذه الوظائف.
- ٢- تحديد مدى صلاحية استخدام المعاملة المستقلة كأساس لمقارنة المعاملة البيئية حتى يتمكن الشخص من تحديد السعر المحايد لهذه المعاملة البيئية.

■ **وهنا يجب أن ندرك أن الشخص الذي يؤدي عدداً أكبر من الوظائف في معاملة بعينها لا يحقق بالضرورة نصيباً أكبر من الأرباح المحققة في هذه المعاملة، ويرجع هذا إلى أن الطرف الآخر في هذه المعاملة قد يؤدي وظائف ذات أهمية اقتصادية أكبر ويؤدي مساهمات استثنائية (مميزة) وذات قيمة مضافة يحصل بموجبها على نصيب أكبر من الأرباح المحققة. فالعبرة هنا بمدى الأهمية الاقتصادية لتلك الوظائف وليس فقط عددها ونطاقها.**

■ فعلى سبيل المثال إذا قامت إحدى الشركات الأم بمنح شركتها التابعة "حق المعرفة" وبراءة الاختراع، بينما تقوم الشركة التابعة بأنشطة التصنيع فقط، فإن الشركة الأم سوف تتوقع أن تحصل على النصيب الأكبر من الأرباح المحققة لأنها تؤدي وظائف تتمتع بقيمة مضافة أكثر أهمية من خلال مساهمتها بأصل معنوي استثنائي يقدم قيمة مضافة.

➔ نصل بذلك إلى الجزء الأكثر أهمية في تحليل الوظائف وهو تحديد أكثر الأنشطة أهمية من الناحية الاقتصادية وقيمتها المضافة بالنسبة للمنتج وكيفية تأثير هذه الأنشطة على السعر المحايد وعلى هامش ربح أو قيمة ربح معاملة بينية بعينها، وذلك من خلال ما يسمى "مؤشرات تحديد الأهمية الاقتصادية".

مؤشرات تحديد الأهمية الاقتصادية:

■ يجوز لمولى الضريبة استخدام مجموعة من المؤشرات لتحديد ما إذا كانت الوظائف المؤداة في معاملة بعينها ذات أهمية اقتصادية أم لا، وينبغي أن توضح تلك المؤشرات ما إذا كانت الوظائف المؤداة:

- ١- تمثل جزءاً هاماً من تكاليف التشغيل.
- ٢- تمثل عناصر متميزة عالية التكلفة (مثل مهارات الموارد البشرية، والتكنولوجيا، وتصميم المنتجات / العمليات، وإدارة الجودة، الخ).
- ٣- يستخدم المنافسون طرقاً مختلفة في أدائها.
- ٤- تمثل عنصراً هاماً في التمييز بين منافس وآخر.

تصنيف وأهمية الوظائف المؤداة:

■ عند إجراء تحليل الوظائف ينبغي على مولى الضريبة مراعاة ما يلي، رغم أنه يمكن تصنيف الوظائف التي تؤديها أى شركة إلى مجموعات

رئيسية مثل:

- ١- التصميم
- ٢- التصنيع
- ٣- التجميع
- ٤- الأبحاث والتطوير
- ٥- تقديم الخدمات
- ٦- الشراء
- ٧- التوزيع
- ٨- التسويق
- ٩- الإعلان
- ١٠- النقل
- ١١- التمويل
- ١٢- الإدارة

إلا أن التصنيف السابق قد لا يكون كافياً عند إجراء تحليل الوظائف، نظراً لأن الأنشطة الرئيسية تلك يندرج تحتها أنشطة فرعية يمكن أن تؤديها الأشخاص المرتبطة، ولذلك يجب على مولى الضريبة مراعاة وضع تصنيف أكثر تفصيلاً للوظائف المؤداة لضمان اختيار أكثر المعاملات تماثلاً.

• فمثلاً قد يشتمل نشاط التصنيع على: تطوير المنتجات، وتطوير حق المعرفة، وتصنيع مواد خام ومنتجات نهائية، ووضع معايير لمراقبة الجودة الخ، بينما يشمل نشاط التسويق إعداد مواد ترويجية، وتدريب العاملين، وإعداد خطط للتسويق، وتصميم الإعلانات التليفزيونية، والتخطيط لإقامة معارض تجارية، الخ.

• لذلك فإذا كان أحد أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة مسؤولاً عن وضع خطط التسويق بينما كان عضو آخر مسؤولاً عن إعداد مطويات الدعاية الترويجية، فبالرغم من أن كلا من هذين العضوين في مجموعة الأشخاص المرتبطة يؤديان وظائف تسويقية فإنه من المتوقع أن يحصل كلا منهما على عائد مختلف، ويرجع هذا إلى الفرق في طبيعة الوظيفة التي يؤديها كلا منهما، وكذلك الفرق في الأهمية الاقتصادية لكل وظيفة.

• ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عندما يتحمل شخص مرتبط مسؤولية تطوير حق المعرفة لمعاملة ببنية محددة ويختار معاملة مستقلة ماثلة تتحمل فيها الشركة المستقلة مسؤولية تصنيع المنتجات النهائية، فبالرغم من أن كل وظيفة من الوظائف مصنفة كجزء من مجموعة التصنيع الرئيسية، ألا أن المعاملة المستقلة لا يمكن أن تصل إلى نتيجة يعتمد عليها لتحديد سعر المعاملة البينية، وذلك بسبب الفرق الكبير في طبيعة الوظيفة المؤداة وأهميتها الاقتصادية بين كل من المعاملتين، وتؤثر هذه الفروق تأثيراً جوهرياً على مدى إمكانية الاعتماد على نتيجة التسعير، إلا إذا تم إجراء تسويات مناسبة لمعالجة أثر تلك الفروق.

■ في هذا الصدد ينبغي التأكيد على أن تحليل الوظائف التي يؤديها كل طرف من أطراف المعاملة يشمل تحديد الأصول التي يساهم بها كل طرف وكيفية تخصيص المخاطر بين هؤلاء الأطراف كما يلي.

ب- الأصول المستخدمة

- عند تحديد وتحليل الوظائف المؤداة لمعاملة بعينها، ينبغي على ممول الضريبة تحديد الأصول المستخدمة أو التي سيتم استخدامها في تلك المعاملة. ويأخذ هذا التحليل الأمور التالية في الحسبان:
 ١. نوع الأصول المستخدمة مثل المصنع والمباني المملوكة والمعدات واستخدام الأصول المعنوية عالية القيمة، الخ.
 ٢. طبيعة الأصول المستخدمة من حيث عمرها الافتراضى، وقيمتها السوقية، وموقعها، والحماية المتاحة لحقوق الملكية، الخ.
- وإذا كانت هناك أصولاً معنوية تساهم في معاملة بعينها، فينبغى على ممول الضريبة تحديد طبيعة هذه الأصول وأثر استخدامها على قيمة المعاملات.
- ويؤدى هذا بدوره إلى مساعدة ممول الضريبة فى تحديد قيمة الربح المتوقعة من استخدام تلك الأصول.
- ويؤدى مثل هذا التحليل للأصول المستخدمة (سواء الأصول المادية أو المعنوية) إلى مساعدة ممولى الضريبة فى فهم دور تلك الأصول فى عملية تحقيق الربح، وبالتالي فى اختيار المعاملات المماثلة المستقلة المناسبة والتي يتم فيها إما استخدام أصول مماثلة، أو إجراء تسويات دقيقة لمعالجة أثر الفروق الجوهرية (إن وجدت).

ج- المخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية

- "كلما زادت المخاطر، كلما كان العائد المتوقع أكبر". هذه نظرية اقتصادية معروفة ينبغي على ممولى الضريبة أخذها فى الاعتبار عند إجراء تحليلات الوظائف لديهم.
- وتنطوى هذه القاعدة على أنه - فى السوق المفتوحة - إذا تحمل شخصين مستقلين درجات مختلفة من المخاطر فى معاملة بعينها فإن الشخص الذى يتحمل قدراً أكبر من المخاطر يتوقع أن يحقق نسبة من الربح أعلى من تلك التى يحققها الشخص الآخر فى نفس المعاملة (قد لا تتحقق هذه النتيجة فى الواقع العملى).

مثال توضيحي رقم (٣)

- فى المثال السابق رقم (٢) الذى قامت فيه شركة إيجيكو ببيع المنتج س إلى شركة جوركو بضمان، وتبيع نفس المنتج إلى شركة جورديست بدون ضمان، فإن شركة جورديست تتحمل مخاطر أعلى (مخاطر الضمان) من تلك التى تتحملها شركة جوركو، ولذلك يحق لها أن تتوقع الحصول على عائد أعلى يتناسب مع المخاطر التى تتحملها.

■ وبناء عليه من أجل اختيار معاملات مماثلة مستقلة لمقارنتها بالمعاملات البينية، ينبغي على ممولى الضريبة تحليل المخاطر الجوهرية فى كل من المعاملات البينية والمستقلة حتى يتسنى لهم تسعير معاملاتهم البينية وفقاً للسعر المحايد.

■ وفيما يلى أمثلة لبعض أنواع المخاطر التى يمكن أن يتحملها أى شخص فى معاملة معينة، والتى يمكن أخذها فى الاعتبار عند إجراء تحليل الوظائف تبعاً لنوع المعاملة:

١. مخاطر السوق مثل تقلبات أسعار المدخلات والمخرجات.
٢. مخاطر المخزون.
٣. مخاطر نجاح أو فشل الاستثمارات فى الأبحاث والتطوير.
٤. المخاطر المالية مثل تلك التى تحدث نتيجة تقلبات أسعار الصرف وأسعار الفائدة.
٥. مخاطر الائتمان.

توزيع المخاطر المصاحبة للمعاملة فى ضوء الواقع الاقتصادى

- عند تحليل المخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية من المهم للغاية التأكد أن توزيع المخاطر يتناسب مع الواقع الاقتصادى لهذه المعاملة.
- فعلى سبيل المثال إذا تمت معاملة عبر دولتين بين عضوين من أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، وكانت شروط التعاقد الخاصة بالمعاملة تقضى بأن يكون المشتري هو الطرف الذى يتحمل مخاطر سعر الصرف بينما فى الممارسة الفعلية لا يعكس سعر المعاملات بين العضوين حقيقة أن المشتري هو الذى يتحمل بالفعل هذه المخاطر، وإنما يتحملها البائع.

- فى هذه الحالة إذا قام البائع - باعتباره ممول الضريبة - باختيار معاملة مماثلة مستقلة بناء على شروط التعاقد، فقد تكون المعاملة التى يختارها مضللة لأن المعاملة المستقلة سوف يتم اختيارها على أساس أن المشتري هو الذى يتحمل المخاطرة، مما يؤدي إلى نتيجة غير صحيحة لتسعير المعاملات.
- فى هذه الحالة يمكن أن تقوم المصلحة برفض أسلوب توزيع المخاطر المزعومة لسعر الصرف، وبالتالي إجراء تعديل لسعر المعاملات تبعاً لذلك.
- بناء عليه يجب التأكيد على أنه عند إجراء تحليل الوظائف لمعاملة بعينها، يجب على ممولى الضريبة تحديد ما إذا كانت المخاطر المزعومة تنطبق على تلك المعاملة، وإذا كان هذا هو الحال، فإلى أى مدى يتحمل كل طرف من أطراف المعاملة هذه المخاطر فى الواقع الفعلى.
- لذلك تتوقع المصلحة رؤية تحليل الوظائف كجزء أساسى من المستندات الخاصة بتسعير المعاملات المقدمة من ممول الضريبة.
- وفى هذا الصدد سوف تُطبق المصلحة إرشادات المنظمة الواردة فى مشروع "تآكل الوعاء الضريبى ونقل الأرباح" بشأن توزيع المخاطر بما فى ذلك الإجراءات التالية والمكونة من ستة خطوات لتحديد المخاطر وتحليلها فى معاملة بينية:^(٨)
 - أ- الخطوة ١: تحديد المخاطر بحسب أهميتها الاقتصادية ونوعها.
 - ب- الخطوة ٢: تحديد مسئولية كل من الأشخاص المرتبطة فى تحمل المخاطر المحددة بحسب أهميتها الاقتصادية و ذلك وفقاً لشروط التعاقد.
 - ج- الخطوة ٣: تحليل الوظائف لتحديد صفة كل طرف من الأشخاص المرتبطة فى معاملة بينية (من ناحية التحكم فى المخاطر أو الحد من آثارها، وقدراتهم المالية) فيما يتعلق بتحمل وإدارة المخاطر المحددة بحسب أهميتها الاقتصادية.
 - د- الخطوة ٤: بناء على الخطوات السابقة يتم تحديد مدى التوافق بين تحمل المخاطر بحسب أهميتها الاقتصادية وفقاً لشروط التعاقد وسلوك الأشخاص المرتبطة.
 - هـ- الخطوة ٥: إعادة توزيع المخاطر فى حالة وجود أى حالات عدم توافق مثلاً عندما يكون الشخص المرتبط الذى يتحمل مخاطر فى الخطوات من ١ إلى ٤ ليس لديه قدرة مالية على تحمل المخاطر.
 - و- الخطوة ٦: تسعير المعاملة البينية مع الأخذ فى الحسبان توزيع المخاطر (سواء المخاطر المالية أو التبعات الأخرى لتحمل المخاطر) وإجراء التسويات المناسبة مقابل وظائف إدارة المخاطر.

٣-٣-٣ شروط التعاقد

- تُعد "شروط التعاقد" أحد العوامل المحددة لدرجة التماثل / قابلية المقارنة بسبب أثرها الهام على كل من سعر وهامش ربح المعاملة.
- وهذا التأثير يتأتى من الدور الذى تلعبه شروط التعاقد فى تحديد المسئوليات والمخاطر والمزايا المتعلقة بكل من طرفى المعاملة سواء وردت صراحة أو ضمناً.
- وتتمثل شروط التعاقد على سبيل المثال وليس الحصر فيما يلى:
 - أ- حجم المعاملة (المبيعات أو المشتريات).
 - ب- فترة التعاقد.
 - ج- شروط التسليم.
 - د- شروط السداد النقدي والأجل.
 - هـ- شروط ضمان المنتج.
 - و- الشروط المنظمة لحقوق التحديث أو إجراء تعديلات.
 - ز- الشروط المنظمة للمعاملات التكميلية أو العلاقات المستمرة بين البائع والمشتري بما فيها ترتيبات تقديم الخدمات المساعدة والإضافية.
 - ح- شروط تخصيص المخاطر المختلفة مثل مخاطر سعر الصرف ومخاطر الاحتفاظ بالمخزون، الخ.
- لذلك ينبغى تحليل شروط التعاقد وتضمينها كجزء من كل من تحليل الوظائف وتحليل درجة التماثل اللتان سبق شرحهما.
- وعند إجراء تحليل شروط التعاقد الخاصة بمعاملة بعينها ينبغى على ممولى الضريبة الأخذ فى الاعتبار ما يلى:
 - أ- أنه قد يتم إبرام شروط المعاملة من خلال شكل كتابى آخر بخلاف العقد الخاص بالمعاملة مثل المراسلات بين أطراف المعاملة، ففى هذه الحالات يُراعى توافر مستندات بديلة للعقد توضح السلوك الفعلى لأطراف فى المعاملة مثل حجم المبيعات والمشتريات وأسعارها وقت اتمام المعاملة.

^٨ انظر التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات.

ب- فى بعض الحالات يمكن أن تأخذ شروط المعاملة شكلاً غير مكتوب، ويتم الاستدلال على العلاقة التعاقدية بين أطراف المعاملة فى هذه الحالة بناء على ما يلى:

• الطريقة الفعلية لتنفيذ المعاملة

• المبادئ الاقتصادية التى تنظم عادة العلاقات التعاقدية بين الأشخاص المستقلة.

ج- فى المعاملات التى تتم بين أشخاص مستقلة يضمن تباين المصالح ما يلى:

• أن تعكس شروط العقود المبرمة مصالح كل طرف من أطراف العقد.

• يسعى الأطراف عادة إلى إبقاء بعضهم البعض ملتزمين بشروط العقد.

• عدم التغاضى عن شروط العقد أو تعديلها إلا إذا كان ذلك فى مصلحة جميع أطراف العقد.

بينما قد لا يوجد تعارض فى المصالح بين الأشخاص المرتبطة، أو أنه يمكن إدارة مثل هذا التعامل بطرق تعمل علاقة الارتباط على تيسيرها، وبذلك يمكن التحكم فيها بطرق أخرى وليس من خلال شروط التعاقد فحسب، لذلك من المهم عند دراسة العلاقات التجارية أو المالية بين الأشخاص المرتبطة أن يتم فحص ودراسة ما إذا كانت الاتفاقات تنعكس على السلوك الفعلى للأطراف بشكل يتناسب مع شروط العقد المكتوب أو ما إذا كان السلوك الفعلى للأشخاص المرتبطة يشير إلى عدم الالتزام بشروط التعاقد، أو تم وصف شروط التعاقد بشكل غير صحيح أو صوري أو أنها لا تعكس الصورة الكاملة للمعاملات.

د- وعندما تجد المصلحة أن سلوك الأشخاص المرتبطة لا يتناسب مع شروط التعاقد المؤثرة على اقتصاديات المعاملة فلها أن تطلب من الممول إجراء مزيداً من التحليلات لتحديد المعاملة الفعلية، وعندما يوجد فروق جوهرية بين شروط التعاقد والسلوك الفعلى للأشخاص المرتبطة فى علاقاتهم ببعضهم البعض فإن الوظائف التى يؤدونها والأصول التى يستخدمونها والمخاطر التى يتحملونها بالفعل - والتى تم مراعاتها فى سياق شروط التعاقد - ينبغى أن تحدد واقع المعاملة الفعلية بدقة.

■ من هذا يتضح أن كل من شروط التعاقد والسلوك الفعلى للأشخاص المرتبطة يؤثران على درجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملات البيئية والمستقلة، لذلك ينبغى على ممولى الضريبة أخذها فى اعتبارهم عند اختيار المعاملة المماثلة المستقلة التى يتم اتخاذها كأساس لمقارنتها بالمعاملة البيئية.

٣-٣-٤ الظروف الاقتصادية

■ ينبغى على الأشخاص المرتبطة معرفة تأثير ظروف السوق والظروف الاقتصادية على درجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملتين.

■ قد يؤدي اختلاف الظروف الاقتصادية فى الأسواق المختلفة إلى اختلاف الأسعار المحايدة من سوق إلى آخر حتى بالنسبة للمعاملات التى تتم على نفس السلع أو الخدمات.

■ لذلك عند اختيار معاملة مستقلة مماثلة / قابلة للمقارنة ينبغى على الشخص المرتبط التأكد مما يلى:

أ- أن يكون السوق الذى يعمل فيه الشخص المرتبط قابل للمقارنة بالسوق الذى يعمل فيه الشخص المستقل المختار كأساس للمقارنة.
ب- عدم وجود تأثير للفروق بين الأسواق على السعر، وإجراء التسويات المناسبة لمعالجة أثر الفروق إن وجدت.

■ وتوصى منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية بمراعاة العوامل الاقتصادية التالية عند تحديد درجة تماثل / قابلية مقارنة الأسواق:

أ- الموقع الجغرافى.

ب- حجم الأسواق.

ج- درجة المنافسة والوضع التنافسى للبائعين والمشتريين.

د- مدى توافر السلع والخدمات البديلة.

هـ- مستويات العرض والطلب فى السوق ككل وفى مناطق معينة عند الحاجة.

و- القوة الشرائية للمستهلكين.

ز- طبيعة ونطاق اللوائح الحكومية فى السوق.

ح- تكاليف الإنتاج بما فيها تكاليف الأرض والعمالة ورأس المال.

ط- تكاليف النقل.

ي- مستوى السوق (مثل سوق جملة - سوق تجزئة).

ك- تاريخ وفترة المعاملات.

ل- الدورات الاقتصادية والإنتاجية.

٣-٣-٥ الخطط الاستراتيجية للمشروع

- فى بيئة الأعمال لا يكتفى الشخص بمحاولة البقاء فى السوق بل يعمل على التوسع والنمو فى نشاطه، ونتيجة لذلك يتبع الأشخاص خططاً استراتيجية مختلفة من أجل تحقيق أهدافهم.
- لذلك فإن الخطط الاستراتيجية للمشروع تأخذ فى الاعتبار عدداً من العوامل التى تؤثر على أسلوب العمل فيه مثل:
 - أ- الابتكار وتطوير منتجات جديدة.
 - ب- درجة تنوع المنتجات.
 - ج- تجنب المخاطر.
 - د- اختراق السوق وحصة الشركة فى السوق.
 - هـ- اختيار قنوات التوزيع.
 - و- التسعير.
 - ز- تقييم التغيرات السياسية.
 - ح- قوانين العمل السارية وتلك المخطط إصدارها.
 - ط- العوامل الأخرى التى تؤثر على الممارسة اليومية للنشاط.
- لذلك من البديهي أن الخطط الاستراتيجية للمشروع يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على درجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملات والشركات.
- وهنا ينبغي على ممولى الضريبة مراعاة الخطط الاستراتيجية باعتبارها من العوامل المحددة لدرجة تماثل / قابلية المقارنة عند اختيار معاملة مماثلة مستقلة لأغراض تسعير المعاملات.
- كما ينبغي عليهم تحديد ما إذا كانت هذه الخطط الاستراتيجية يتبعها أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة ككل أو يتبعها كل عضو على حدة، وكذلك تحديد دور كل عضو من أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة عند تطبيق تلك الخطط الاستراتيجية.
- وينبغي على ممول الضريبة أن يدرك أن الشخص المستقل لا يمكن أن يتبع خططاً استراتيجية تقلل من ربحيته لصالح شخص آخر، إلا إذا كان سوف يحقق استفادة مناسبة نتيجة قيامه بذلك.
- ويمكن إعطاء مثال توضيحي لهذا الأمر من خلال شرح استراتيجية "اختراق السوق".

اختراق السوق

- عندما يتبع ممول الضريبة استراتيجية لاختراق السوق من أجل الدخول إلى سوق جديدة أو زيادة نصيبه فى السوق الحالى، فقد يتحمل هذا الممول تكاليف أكثر (مثل تكاليف بدء النشاط أو الزيادة فى تكاليف التسويق)، كما قد يفرض بشكل مؤقت أسعاراً لمنتجاته أقل من أسعار المنتجات المماثلة فى نفس السوق.
- لذلك فإنه من المرجح أن يكون الربح المحقق فى هذه الحالة أثناء مرحلة اختراق السوق أقل من مستويات الربح التى يحققها ممولو الضريبة الآخرون العاملون فى نفس السوق. وفى هذه الحالة يضحى ممول الضريبة بالربح الحالى بهدف تحقيق ربح أكبر على المدى الطويل.
- ويعد تحديد ما إذا كان العائد المناسب المتوقع من اتباع مثل هذه الاستراتيجية متفقاً مع مبدأ السعر المحايد أم لا أمراً هاماً لكل من ممول الضريبة والمصلحة.
- لذلك عندما يتبع ممولو الضريبة خططاً استراتيجية يحققون من خلالها أرباحاً أقل فى فترة ما بشكل مؤقت بهدف تحقيق أرباح أعلى فى المستقبل (استراتيجية اختراق السوق أو أى استراتيجية أخرى مماثلة) ينبغي عليهم أن يأخذوا فى اعتبارهم ما إذا كان الشخص المستقل الذى يعمل وفقاً لشروط مماثلة وفى ظل ظروف اقتصادية وتنافسية مماثلة سوف يضحى بأرباحه الحالية من أجل الحصول على أرباح أعلى لفترة مماثلة فى المستقبل.
- ويجب على ممولى الضريبة إدراك أنه عند قيام المصلحة بتقييم مدى صحة إدعاء ممول الضريبة باتباع خطط استراتيجية تقلل مؤقتاً من أرباحه مقابل الحصول على أرباح أكبر على المدى الطويل، فإن للمصلحة الحق فى إجراء فحص دقيق للتحقق من مدى صحة هذا الادعاء.

■ وتشمل بعض العوامل التي ينبغي على المصلحة أخذها في الاعتبار في هذا الشأن ما يلي:

- أ- قيام المصلحة بفحص ممارسات كل أطراف المعاملة لتحديد ما إذا كانت تتناسب مع الخطط الاستراتيجية المعلنة.
- فمثلاً إذا قام أحد الأشخاص الذين يعملون في مجال التصنيع - لأغراض تطبيق خطط استراتيجية لاختراق السوق - بالبيع للموزع المرتبط بسعر أقل فإنه لا بد أن ينعكس أثر تخفيض التكلفة لدى الموزع إما على سعر بيع الموزع للمستهلكين أو على تحمل الموزع مصاريف تسويقية أكبر لاختراق السوق.
- كما أن استراتيجية اختراق السوق أو استراتيجية التوسع في الحصة الحالية في السوق تتضح عادة في الجهود المكثفة في التسويق والإعلان.
- ب- قيام المصلحة بفحص طبيعة العلاقة بين الأطراف في المعاملة المرتبطة من أجل تحديد ما إذا كانت هذه العلاقة تتناسب مع التكاليف التي يتحملها ممول الضريبة المنوط به تنفيذ تلك الاستراتيجية.
- فمثلاً الشخص المستقل الذي يعمل بمفرده كوكيل بيع ويتحمل قدراً بسيطاً من مسئولية زيادة حجم النشاط في السوق على المدى الطويل أو لا يتحمل مسئولية على الإطلاق، لن يتحمل عادة تكاليف استراتيجية اختراق السوق.
- ج- قد تأخذ المصلحة في اعتبارها أيضاً ما إذا كان من المتوقع أن يؤدي اتباع تلك الخطط الاستراتيجية إلى عائد كاف لتبرير تكاليفها خلال فترة زمنية مقبولة للمعاملات التي تتم على أساس السعر المحايد.
- ينبغي على ممولى الضريبة إدراك أنه حتى إذا لم تحقق الخطط الاستراتيجية مثل استراتيجية اختراق السوق الأهداف المرجوة منها، فإن المصلحة لن تتجاهل هذه الاستراتيجية - لأغراض تسعير المعاملات - بسبب فشلها.
- ولكن إذا كان فشل الاستراتيجية غير مقبول في وقت المعاملة أو إذا استمر ممول الضريبة في الادعاء باتباع تلك الاستراتيجية رغم عدم تحقيقها للأهداف المرجوة بشكل لا يتفق مع ما يمكن أن يتبعه الشخص المستقل، فيحق للمصلحة في هذه الحالة أن تعتبر أن هذه الاستراتيجية لا تتفق مع مبدأ السعر المحايد.

٣-٣-٦ السياسات الحكومية

- في بعض الدول قد تعتمد الحكومات إلى القيام ببعض التدخلات من خلال تحديد الأسعار، أو تحديد سعر الفائدة، أو الرقابة على المدفوعات مقابل الخدمات والأتعاب الإدارية والإتاوات، أو تقديم الدعم لقطاعات معينة، أو الرقابة على أسعار الصرف، أو فرض رسوم مكافحة الإغراق.
- لذلك عندما يشترك ممول الضريبة في معاملة مع أشخاص مرتبطة بقيمة في هذه الدول، فقد يطالب ممول الضريبة بإجراء تسويات لمعالجة أثر هذه التدخلات الحكومية على السعر المحايد.
- وطبقاً للتعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ينبغي اعتبار هذه التدخلات الحكومية ضمن شروط السوق في هذه الدول، وفي الظروف العادية ينبغي أخذها في الحسبان عند تقييم سعر معاملات ممول الضريبة في هذا السوق.
- على سبيل المثال، يجب على الدولة التي تتبع سياسة التدخل بتحديد الأسعار أن تأخذ في الاعتبار أن هذا التدخل من شأنه أن يؤثر على الأرباح التي يمكن أن تحققها المنشآت التي تباع السلع الخاضعة لتحديد الأسعار.
- والمشكلة التي قد تنشأ في هذا الصدد هي مشكلة إيجاد شركة مستقلة مماثلة خاضعة لتدخلات حكومية مماثلة.
- وفي هذه الحالة ينبغي على ممولى الضريبة بذل الجهود اللازمة لتقدير ما قد تفعله الأشخاص المستقلة في الظروف المشابهة.

ملخص الفصل الثالث

- تم شرح النقاط الرئيسية التالية في هذا الفصل:
 - وتعد درجة التماثل / قابلية المقارنة أحد المبادئ الأساسية في تحديد السعر المحايد للمعاملات، ويرجع هذا إلى أن أسعار وأرباح الشخص المستقل تستخدم كأساس لمقارنة الأسعار والأرباح المتوقعة لدى مجموعة الأشخاص المرتبطة في معاملاتهم البينية.
 - مع التأكيد على أن وجود مقارنة يمكن الاعتماد عليها يتطلب توافر منتجات و وظائف مماثلة بين المعاملتين.
- العوامل التي تؤثر على درجة التماثل / قابلية المقارنة:
 - ١- خصائص السلع أو الخدمات: تؤثر خصائص المنتج بشكل كبير على درجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملات.
 - ٢- الوظائف المؤداة: يعد تحليل الوظائف أداة أساسية للتوصل إلى الحقائق الخاصة بالنشاط من حيث الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للنشاط في المعاملات البينية والمستقلة.
 - ٣- شروط التعاقد: حيث تحدد كيفية تقسيم المسؤوليات والمخاطر والمزايا بين الأطراف في معاملة بعينها.
 - ٤- الظروف الاقتصادية: يؤدي اختلاف الظروف الاقتصادية بين الأسواق المختلفة إلى أسعار محايدة تختلف من سوق لأخرى حتى بالنسبة للمعاملات التي تتضمن نفس السلع أو الخدمات.
 - ٥- الخطط الاستراتيجية للمشروع: تعد الخطط الاستراتيجية للمشروع من العوامل الهامة عند تحديد قابلية المقارنة لأغراض تسعير المعاملات. إذ أنها تأخذ في الحسبان العديد من الاستراتيجيات المتبعة لأي نشاط مثل استراتيجية اختراق السوق، والابتكارات وتطوير منتجات جديدة.
 - ٦- السياسات الحكومية: ينبغي إجراء تسويات للمعاملات المماثلة لمعالجة أثر التدخلات الحكومية على السعر المحايد، والتي تشمل تحديد الأسعار، وتحديد سعر الفائدة، والدعم المقدم لقطاعات معينة، وسياسة سعر الصرف.



طرق تسعير المعاملات

الفصل الرابع

١-٤ نطاق هذا الفصل

٢-٤ مقدمة

٣-٤ طرق تسعير المعاملات كما يتضمنها كلا من القانون والتعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

١-٣-٤ القانون

٢-٣-٤ التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

٤-٤ الطرق التقليدية لتسعير المعاملات

١-٤-٤ طريقة السعر الحر المقارن

٢-٤-٤ طريقة سعر إعادة البيع

٣-٤-٤ طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

٥-٤ طرق أرباح المعاملات

١-٥-٤ طريقة تقسيم الأرباح

٢-٥-٤ طريقة هامش صافي ربح المعاملات

٦-٤ طرق أخرى

١-٦-٤ طريقة تنسيب الأرباح المجمعة

ملخص الفصل الرابع

٤-١ نطاق هذا الفصل

يستعرض هذا الفصل طرق التسعير التي ينبغي على ممولى الضريبة استخدامها لتحديد السعر المحايد للمعاملات بين مجموعة الأشخاص المرتبطة، وكذا خصائص كل من هذه الطرق.

٤-٢ مقدمة

وفقاً للمنهج المكون من أربع خطوات والذي تم عرضه فى الفصل الثانى، فإنه يجب على ممولى الضريبة (طبقاً للخطوتين الثانية والثالثة من هذا المنهج) اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير معاملاتهم البينية، وتطبيق هذه الطريقة لتسعير هذه المعاملات وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

ويتناول هذا الفصل بالشرح الطرق المقبولة لتسعير المعاملات، والاعتبارات الأساسية التى يجب مراعاتها عند اختيار طريقة التسعير المناسبة، وتشمل هذه الاعتبارات طرق التسعير المتاحة، وخصائص كل طريقة، والعوامل المحددة لأنسب طريقة تسعير يمكن تطبيقها، وكذلك الطرق التى يؤصى باستخدامها بالنسبة لكل حالة.

٤-٣ طرق تسعير المعاملات كما يتضمنها كلاً من القانون والتعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية

٤-٣-١ القانون:

- طبقاً للمادة (٣٠) من القانون فإنه يجب استخدام طرق تحديد السعر المحايد للعلاقات المالية والتجارية بين الأشخاص المرتبطة الواردة باللائحة التنفيذية للقانون.
- وتحدد المادتين (٣٩) و(٤٠) المعدلتين من اللائحة التنفيذية طرق التسعير التى يجب استخدامها وكذلك المنهج الذى ينبغي على الممول اتباعه عند اختيار أنسب طريقة لتسعير المعاملات وتطبيقها لتحديد السعر المحايد لأى معاملة بينية.
- كما تنص المادة (٤٠) المعدلة على أنه: فى حالة عدم إمكانية تطبيق أى من طرق تسعير المعاملات التى تُقرها المادة (٣٩)، يمكن لممولى الضريبة استخدام أى طريقة يراها الممول ملائمة لحقائق وظروف الحالة لضمان أنه تم تحديد أسعار وشروط المعاملات البينية وفقاً لمبدأ السعر المحايد وطبقاً للمادة (٣٠) من القانون.
- ولكن لا ينبغي استخدام طرق أخرى كبديل للطرق التى تحددها المادة (٣٩) أى التى تُقرها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية طالما كانت الطرق التى تقرها المنظمة هى الأنسب فى ضوء حقائق وظروف الحالة. وفى الحالات التى تستخدم فيها طرق أخرى فيجب أن يكون اختيار الممول لطريقة التسعير مدعماً بتفسير أسباب اعتبار طرق المنظمة أقل ملائمة لظروف الحالة وأسباب اعتبار أن الطريقة المختارة هى الطريقة التى توفر أنسب الحلول.

٤-٣-٢ التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية:

وفقاً للتعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية يتم تقسيم طرق التسعير إلى مجموعتين أساسيتين:

(أ) الطرق التقليدية لتسعير المعاملات:

وتشمل هذه المجموعة:

- (١) طريقة السعر الحر المقارن.
- (٢) طريقة سعر إعادة البيع.
- (٣) طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح.

(ب) طرق أرباح المعاملات:

وتشمل هذه المجموعة:

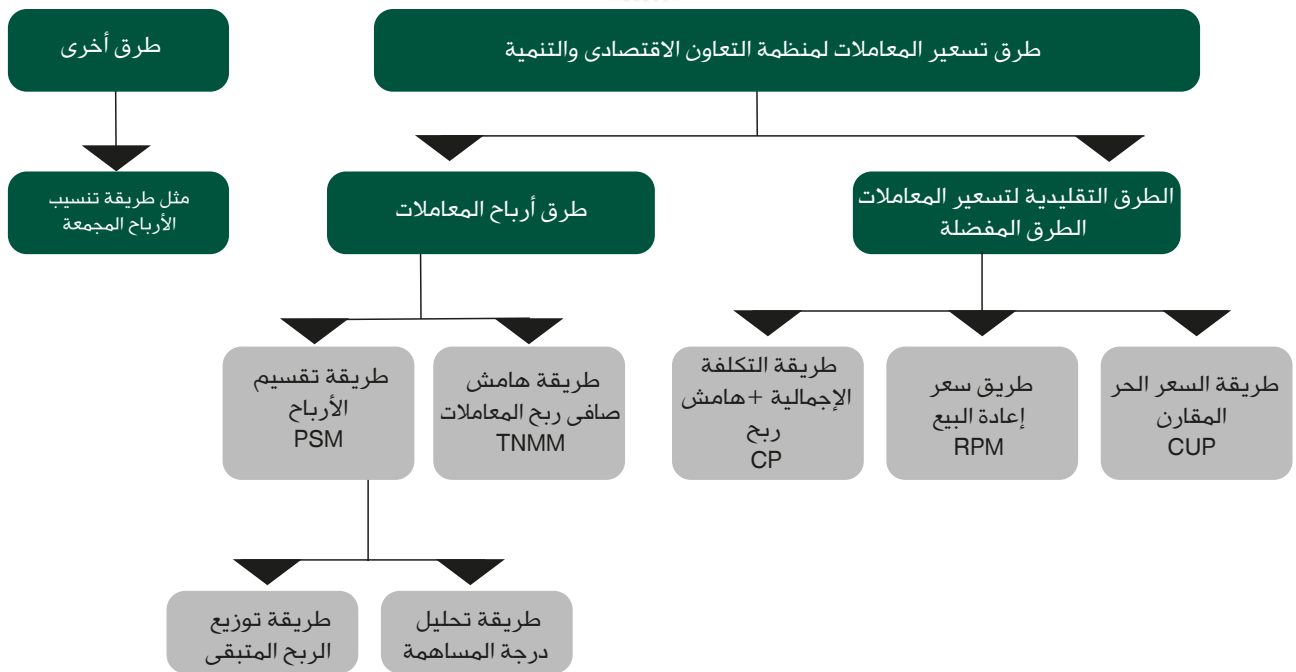
- (١) طريقة تقسيم الأرباح.
- (٢) طريقة هامش صافى ربح المعاملات.

وطبقاً لما ورد بالتعليمات المذكورة يجب مراعاة الآتي:

- عند اختيار ممولي الضريبة إحدى الطرق لتسعير معاملاتهم البينية يجب مراعاة أن تكون هذه الطريقة هي الأنسب بالنسبة لكل حالة ومن ثم قد تختلف طريقة التسعير المناسبة باختلاف الحالة والمعاملة الجاري تسعيرها.
- في حالة إمكانية تطبيق كل من الطرق التقليدية لتسعير المعاملات وطرق أرباح المعاملات بنفس الدرجة من الدقة والمصادقية فإن الأولوية في التطبيق تكون للطرق التقليدية للتسعير.
- وكذلك في حالة إمكانية تطبيق طريقة السعر الحر المقارن وأي من طرق التسعير الأخرى بنفس الدرجة من الدقة والمصادقية فإن الأولوية في التطبيق تكون لطريقة السعر الحر المقارن.

يوضح الرسم التخطيطي التالي طرق التسعير المذكورة بالتعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

شكل توضيحي (أ): طرق تسعير المعاملات



٤-٤ الطرق التقليدية لتسعير المعاملات

نظرة عامة

- تُعد مقارنة أسعار المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطة بأسعار المعاملات المماثلة التي تتم بين أشخاص مستقلة أسهل الطرق لتحديد ما إذا كانت شروط المعاملات بين أشخاص مرتبطة تتم على أساس السعر المحايد.
- كما يُعد هذا المنهج من أكثر المناهج مباشرة لأنه يمكن أن يُعزى أي فرق في السعر بين المعاملة البينية والمعاملة المماثلة المستقلة مباشرة إلى شروط العلاقات التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطة.
- وفي هذه الحالة يمكن تحديد السعر المحايد بأن يتم استخدام سعر المعاملة المماثلة بين الأشخاص المستقلة مباشرة كبديل عن سعر المعاملة بين الأشخاص المرتبطة.

■ ولكن في الواقع العملي لا تُتاح دائماً معاملات مماثلة تُمكننا من الاعتماد على هذه الطريقة المباشرة، لذلك قد يكون من الضروري استخدام طرق أخرى مثل مقارنة هامش مجمل الربح بين المعاملات البنينة والمعاملات المستقلة لتحديد ما إذا كانت المعاملات بين الأشخاص المرتبطة تتم على أساس السعر المحايد.

■ وهذه الطرق – المباشرة وغير المباشرة – تتمثل في الطرق التقليدية الثلاث التي سوف يتم تفصيلها لاحقاً.

■ ويتمثل الفرق الرئيسي بين الطرق التقليدية الثلاث لتسعير المعاملات عند التطبيق العملي في أن "طريقة السعر الحر المقارن" تركز أساساً على درجة تماثل خصائص السلع والخدمات الذي يتم بيعها بينما تركز طريقتي "سعر إعادة البيع" و"التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" على درجة تماثل الوظائف المؤداة (مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة). هذا مع مراعاة أخذ كافة العوامل الأخرى المحددة لدرجة التماثل في الاعتبار.

■ بمعنى آخر تعتمد طريقة السعر الحر المقارن على مقارنة سعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة وذلك في ظروف مماثلة، بينما تركز طريقتي "سعر إعادة البيع" و"التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" على هامش مجمل الربح الذي تم تحقيقه بناءً على الوظائف المؤداة مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية.

وفي بيئة أعمال مثالية فلا بد أن يؤدي استخدام أي من الطرق الثلاثة على حدة إلى التوصل إلى نفس السعر المحايد، إلا أنه نظراً لأنه في الواقع العملي لا توجد معاملات مستقلة مماثلة تماماً للمعاملات البنينة المراد تسعيرها، فإن استخدام أكثر من طريقة تسعير ينتج عنه "مدى للأسعار المحايدة".

٤-٤-١ طريقة السعر الحر المقارن

تُعرّف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "طريقة السعر الحر المقارن" كما يلي:

"هي طريقة لتسعير المعاملات تعتمد على مقارنة سعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة بالنسبة لمعاملة بين أشخاص مرتبطة بالسعر الذي يتم تقاضيه مقابل سلع أو خدمات في معاملة مماثلة بين أشخاص مستقلة في ظروف مماثلة".

الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تطبيق طريقة السعر الحر المقارن

عند استخدام هذه الطريقة لتحديد السعر المحايد لمعاملات بين أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، فينبغي على ممولى الضريبة معرفة الأمور التالية:

■ أن المعاملة المستقلة تكون قابلة للمقارنة بمعاملة بنينة لأغراض طريقة السعر الحر المقارن إذا تحقق أحد الشرطين التاليين:

أ- ألا توجد فروق بين المعاملات محل المقارنة أو بين الأشخاص القائمين بهذه المعاملات تؤثر تأثيراً جوهرياً على كيفية تحديد السعر، أو ب- توجد فروق ولكن يمكن إجراء تسويات دقيقة ومعقولة لمعالجة الآثار الجوهرية لتلك الفروق.

■ بالرغم من أن طريقة السعر الحر المقارن تركز مباشرة على سعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة في معاملة مماثلة مستقلة باعتباره معياراً لتحديد سعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة في معاملة بنينة، ألا أنه ينبغي ألا تكون "خصائص السلعة أو الخدمة" هي العامل الوحيد الذي يتم أخذه في الاعتبار عند قياس قابلية المقارنة بين المعاملتين.

■ لذلك عند تحليل مدى التماثل / قابلية المقارنة بين المعاملتين لأغراض تطبيق طريقة السعر الحر المقارن (CUP) ينبغي على ممولى الضريبة أن يأخذوا في اعتبارهم كافة العوامل الخاصة بالمعاملة لتحديد مدى قابلية المقارنة.

(تم شرح العوامل التي تحدد مدى قابلية المقارنة في الفصل الثالث بالجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية).

■ عند تطبيق طريقة السعر الحر المقارن يمكن للممولين اختيار معاملة داخلية ماثلة قابلة للمقارنة أو معاملة خارجية ماثلة / قابلة للمقارنة كالتالى:

- **المعاملة الداخلية المماثلة / القابلة للمقارنة:** حيث يتحدد سعر المعاملة بين الأشخاص المرتبطة على أساس سعر المعاملة بين الشخص المرتبط وبين شخص مستقل فى معاملة ماثلة مستقلة.
- **المعاملة الخارجية المماثلة / القابلة للمقارنة:** حيث يتحدد سعر المعاملة بين الأشخاص المرتبطة على أساس سعر المعاملة بين شخصين مستقلين (كلاهما ليس طرفاً فى المعاملة البينية المراد تسعيرها) فى معاملة ماثلة مستقلة.

■ عند استخدام طريقة السعر الحر المقارن ينبغى أن يضع الممولون فى اعتبارهم أنه حتى إذا كان نوع النشاط المتعلق بالمعاملة البينية يماثل النشاط المتعلق بالمعاملة المستقلة بحيث تحقق كلتا المعاملتين نفس هامش مجمل الربح، فإن وجود فروق بسيطة فى خصائص السلع المباعة بين كلتا المعاملتين يمكن أن يؤثر بشكل كبير على السعر.

■ لا ينبغى على الممولين اختيار السعر الذى يبيعون به منتجاً معيناً بشكل عرضى لأشخاص مستقلة فى معاملة مستقلة باعتباره أساساً للمقارنة عند تقييم سعر المعاملة لنفس المنتج فى معاملة بينية، والاستثناء الوحيد هنا عندما تكون مبيعات هذا المنتج تتم بين الأشخاص المرتبطة بصورة عرضية أيضاً.

■ نظراً لأن طريقة السعر الحر المقارن هى أكثر الطرق التى يمكن استخدامها بشكل مباشر ويمكن الاعتماد عليها لتطبيق مبدأ السعر المحايد، فإنه على الممولين بذل كافة جهودهم لعمل التسويات اللازمة بالنسبة للبيانات المتاحة - إن أمكن - لكى تصبح مناسبة لاستخدامها فى تطبيق طريقة السعر الحر المقارن.

متى يوصى باستخدام هذه الطريقة:

- تُعد "طريقة السعر الحر المقارن" أنسب طريقة يمكن استخدامها فى حالات بيع السلع والمواد الخام والمنتجات الزراعية والمنتجات الكيماوية وكذلك فى حالة المعاملات المالية.

■ أقرت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية إرشادات جديدة حول الإجراءات ٨-١٠ من مشروع "تعديل نتائج تسعير المعاملات تبعاً لمبدأ خلق القيمة"^٩. وبناء على الإرشادات الجديدة يمكن تحديد السعر المحايد للمعاملات فى السلع باستخدام سعر معاملات مستقلة ماثلة أو باستخدام ترتيبات مستقلة ماثلة بما يطلق عليه "السعر المعلن". وعلى ذلك يتم الإشارة إلى "السلع" باعتبارها تشمل منتجات مادية يستخدم فيها أطراف مستقلة "السعر المعلن" فى الصناعة كمرجع لتحديد الأسعار فى معاملات مستقلة. ويشير مصطلح "السعر المعلن" إلى سعر السلعة خلال الفترة ذات الصلة والذى يتم التوصل إليه فى سوق السلع العالمى أو المحلى. وفى هذا السياق يشمل السعر المعلن الأسعار التى تم الحصول عليها من الهيئات المعترف بها والتى تُصدر إحصائيات أو تقارير عن الأسعار تتسم بالشفافية أو من مصالح حكومية تُحدد الأسعار، وذلك عندما يستخدم الأطراف المستقلة مثل هذه المؤشرات كمرجع لتحديد الأسعار فى المعاملات التى تتم فيما بينهم.

■ والعامل الرئيسى فى تحديد مدى إمكانية الاعتماد على استخدام السعر المعلن لتحديد السعر المحايد لمعاملة بينية فى السلع هو مدى شيوع استخدام السعر المعلن فى النشاط المعتاد للأعمال فى الصناعة بحيث يتناسب مع أسعار المعاملات المستقلة المماثلة. كما يجب مراعاة العوامل الأخرى المحددة لدرجة التماثل / قابلية المقارنة والخصائص الاقتصادية (ومنها الخصائص المادية والجودة وشروط التعاقد مثل وقت وشروط التسليم والتأمين... الخ).

■ وعندما تكون الشروط مختلفة بشكل يؤثر تأثيراً جوهرياً على المعاملات البينية للسلع فينبغى إجراء تعديلات دقيقة ومقبولة لضمان أن الخصائص الاقتصادية للمعاملات البينية والمستقلة للسلعة متماثلة.

^٩ انظر التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات.

- وأخيراً فإن تاريخ التسعير (أى الوقت المحدد أو التاريخ الذى يختاره الطرفان لتحديد سعر معاملات سلعية) المتفق عليه بين الأشخاص المرتبطة يُعد عاملاً هاماً يجب أخذه فى الاعتبار عند تطبيق طريقة السعر الحر المقارن على معاملات بينية سلعية. وينبغى على الممول تقديم دليل يمكن الاعتماد عليه لتاريخ التسعير المتفق عليه بين الأشخاص المرتبطة فى معاملة بينية سلعية وقت إتمام المعاملة، وقد يشمل ذلك عروض الأسعار وخطابات القبول والعقود أو أى مستندات أخرى توضح شروط الاتفاقات، كما يجب أن يثبت أنها تتناسب مع السلوك الفعلى للأطراف.
- وإن تيقنت المصلحة من أن الممول استخدم تاريخ تسعير مختلف مكنه من الاستفادة من السعر المعلن الذى يحقق له أفضل مزايا فى عقود أو إن كان تاريخ التسعير المحدد فى الاتفاق المكتوب بين الأشخاص المرتبطة لا ينعكس فى التطبيق الفعلى للحالة، فيجوز للمصلحة عندئذ تحديد تاريخ تسعير مختلف يتماشى مع الحقائق الأخرى للحالة وما كان الأشخاص المستقلة ستتفق عليه فى ظروف مماثلة.

متى يجب استخدام الطرق التقليدية الأخرى؟

- عندما يتيقن ممول الضريبة أن شروط معاملاته لا تتناسب مع تطبيق طريقة السعر الحر المقارن وأنها لا تمثل أنسب وسيلة لتحديد السعر المحاييد للمعاملات البينية، فينبغى عليه استخدام أى طريقة أخرى منصوص عليها فى المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية.
- وهذا الموقف يمكن أن ينشأ فى الحالات الآتية:
أ- عدم توافر بيانات متاحة كافية لمعاملات مستقلة تصلح كمعيار لاستخدام طريقة السعر الحر المقارن.
ب- صعوبة إيجاد معاملة مستقلة مماثلة بشكل كبير للمعاملة البينية بحيث لا تؤثر الفروق بين المعاملتين تأثيراً جوهرياً على السعر.
ج- صعوبة إجراء تسويات دقيقة ومعقولة لمعالجة تأثير الفروق بين المعاملة البينية والمعاملة المستقلة على السعر.

٤-٤-٢ طريقة سعر إعادة البيع:

- تُعرف منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية "طريقة سعر إعادة البيع" كما يلى:

"هى طريقة لتسعير المعاملات تقوم على سعر إعادة بيع منتج تم شراؤه من شخص مرتبط وإعادة بيعه إلى شخص مستقل، ويتم تخفيض سعر إعادة البيع بقيمة هامش ربح إعادة البيع، وبالتالي يمكن اعتبار الناتج بعد طرح هامش سعر إعادة البيع - وبعد عمل تسويات التكاليف الأخرى المصاحبة لشراء المنتج (مثل الرسوم الجمركية) - هو السعر المحاييد لعملية البيع الأصلية للسلع بين الأشخاص المرتبطة".

- كما تُعرف منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية "هامش سعر إعادة البيع" أيضاً بأنه:

"هامش يمثل القيمة التى يسعى القائم بإعادة البيع من خلالها لتغطية المصروفات البيعية ومصروفات التشغيل الأخرى بالإضافة إلى تحقيق هامش ربح يتناسب مع الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية".

- فى ضوء التعريفات السابقة يمكن القول أنه عند قيام أحد الأشخاص المرتبطة باستخدام طريقة سعر إعادة البيع فى تحديد السعر المحاييد بالنسبة لمعاملاته مع أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، فينبغى على هذا الشخص إختيار معاملة مماثلة مستقلة يتم من خلالها استخدام هامش الربح الذى حققه القائم بإعادة البيع فى هذه المعاملة المستقلة باعتباره معياراً لتحديد هامش مناسب لربح إعادة البيع فى هذه المعاملة البينية، والذى يتم على أساسه تحديد السعر المحاييد للمعاملات البينية.

- بمعنى آخر تبدأ طريقة سعر إعادة البيع بتحديد سعر إعادة بيع منتج تم شراؤه من شخص مرتبط وإعادة بيعه لشخص مستقل، ثم يخضع من هذا السعر هامش مجمل ربح إعادة البيع ويتم تحديد هذا الهامش من خلال أياً مما يلى:

• المعاملة الداخلية المماثلة / القابلة للمقارنة:

حيث يتم تحديد هامش سعر إعادة البيع فى معاملة بينية على أساس هامش سعر إعادة البيع الذى يحققه الشخص المرتبط فى معاملة مماثلة مستقلة مع شخص مماثل مستقل.

• المعاملة الخارجية المماثلة / القابلة للمقارنة:

حيث يتم تحديد هامش سعر إعادة البيع للقائم بإعادة البيع فى معاملة بينية على أساس هامش سعر إعادة البيع المحقق فى معاملات مماثلة مستقلة بين شخصين مستقلين (كلاهما ليس طرفاً فى المعاملة المراد تسعيرها).

طريقة سعر إعادة البيع تنظر إلى هامش سعر إعادة البيع الخاص بأحد الأشخاص المرتبطة المشتركة في المعاملة البيئية. ويُشار إلى هذا الشخص المرتبط بالطرف قيد الاختبار. وبذلك يتم تطبيق طريقة سعر إعادة البيع عادة على الأشخاص المرتبطة الأقل تعقيداً (مثل القائم بإعادة البيع) المشتركة في المعاملة البيئية. وبذلك فعادة لا يمتلك الطرف قيد الاختبار أصولاً غير ملموسة.

الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تطبيق "طريقة سعر إعادة البيع"

ينبغي على الممولين الذين يستخدمون طريقة سعر إعادة البيع لتحديد السعر المحايد بشأن معاملاتهم البيئية مراعاة الأمور التالية:

١- تتطلب هذه الطريقة درجة أقل من قابلية المقارنة / التماثل بين المنتجات

■ بالرغم من أن الاختلافات بين المنتجات لها تأثير هام على أسعار تلك المنتجات، إلا أن تأثير هذه الاختلافات قد يكون أقل على مجمل الربح الذي يتم تحقيقه من خلال المعاملة مع العلم بأن طريقة سعر إعادة البيع تعتمد على هامش ربح سعر إعادة البيع والذي يمثل مجمل الربح الذي ينتج عن الوظائف المؤداة، والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة وليس عن خصائص أو طبيعة منتج أو خدمة واضحة.

٢- تتطلب هذه الطريقة أيضاً تحليل مدى قابلية مقارنة الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية

■ كقاعدة عامة، يكون هامش مجمل ربح إعادة البيع في المعاملة البيئية قابلاً للمقارنة مع هامش مجمل ربح إعادة البيع في معاملة مماثلة مستقلة في حالة عدم وجود فروق جوهرية بين المعاملتين من شأنها التأثير بشكل واضح على العنصر محل المقارنة وهو هامش مجمل ربح إعادة البيع، أو في حالة إمكانية إجراء التسويات اللازمة لمعالجة الآثار الجوهرية لتلك الفروق إن وجدت.

■ بمعنى آخر فإن طبيعة الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة لأي معاملة تجارية تؤثر بشكل كبير على هامش مجمل الربح المحقق في تلك المعاملة.

■ لذلك ينبغي على الممولين - لأغراض استخدام طريقة سعر إعادة البيع - تقييم قابلية مقارنة الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة بين كلا من المعاملة البيئية والمعاملة المماثلة المستخدمة في المقارنة، وإذا ظهرت أي فروق جوهرية ينبغي على الممولين بذل كافة الجهود لإجراء التسويات اللازمة لمعالجة هذه الفروق.

■ كما يجب الأخذ في الاعتبار العلاقة المباشرة بين هامش ربح سعر إعادة البيع ومستوى النشاط الذي يؤديه القائم بإعادة البيع، حيث أن الشخص الذي يستخدم طريقة سعر إعادة البيع لتحديد السعر المحايد لمعاملته البيئية يجب أن يدرك طبيعة العلاقة بين مستوى النشاط المؤدى من جانب القائم بإعادة البيع وقيمة هامش ربح سعر إعادة البيع الذي يحققه القائم بإعادة البيع.

■ فمثلاً عندما تقتصر مهام القائم بإعادة البيع على نقل السلع إلى طرف ثالث فحينئذ يؤدي القائم بإعادة البيع مستوى نشاط تجاري محدود ومن المتوقع أن يحقق هامش ربح صغير نسبياً من سعر إعادة البيع. ولكن عندما يتحمل القائم بإعادة البيع أنشطة أخرى بالإضافة لنشاط إعادة البيع (مثل أنشطة التسويق والإعلان... الخ) ويتحمل المخاطر المصاحبة لتلك الأنشطة فإنه يتوقع تحقيق هامش ربح أعلى لسعر إعادة البيع.

■ لذلك ينبغي على الممولين الذين يطبقون طريقة سعر إعادة البيع اتخاذ الخطوات التالية:

١- اختيار معاملة مستقلة تكون فيها الأنشطة المؤداة والمخاطر المصاحبة للمعاملة والأصول المستخدمة التي يستخدمها القائم بإعادة البيع مماثلة لنظيرتها في معاملة بيئية للقائم بإعادة البيع.

٢- إجراء التعديلات اللازمة لحساب الفروق الجوهرية (إن وجدت) في مستوى النشاط الذي يؤديه القائم بإعادة البيع في معاملة مستقلة مماثلة.

■ وأخيراً ينبغي التأكيد في هذا الصدد على أنه بالرغم من أن طريقة سعر إعادة البيع تركز على الوظائف المؤداة في المعاملتين البيئية والمستقلة المماثلة أكثر من تركيزها على خصائص السلع المباعة أو الخدمات المؤداة، فإن قياس درجة التماثل بين معامليتين بهدف تطبيق هذه الطريقة يتطلب أخذ كافة العوامل المحددة لدرجة التماثل في الاعتبار وليس الاعتماد على تحليل الوظائف فقط.

٣- كلما قلت القيمة المضافة بواسطة القائم بإعادة البيع على المنتج، كلما كان تطبيق طريقة سعر إعادة البيع أكثر سهولة

■ يكون استخدام طريقة سعر إعادة البيع أكثر سهولة عندما لا يجري القائم بإعادة البيع إضافات مؤثرة على قيمة المنتج مثل إجراء عمليات تشغيل إضافية - تحويل منتجات وسيطة إلى منتجات نهائية - أو إضافة أصول معنوية إلى المنتج مثل العلامات التجارية أو الأسماء التجارية، الخ.

■ ويرجع ذلك إلى أن مثل هذه الإضافات تؤدي إلى تغيير هوية المنتجات المباعة، مما يجعل من الصعب على الشخص المرتبط بتحديد قيمة السلعة الأصلية قبل إجراء تلك الإضافات عليها ثم مقارنتها بقيمة المنتج النهائي.

٤ - كلما قصرت الفترة الزمنية بين تاريخ الشراء وتاريخ إعادة البيع، كلما زادت إمكانية أن تكون النتائج أكثر دقة

■ تكون طريقة هامش سعر إعادة البيع أكثر دقة عندما تتم إعادة البيع خلال فترة زمنية قصيرة من شراء القائم بإعادة البيع للسلعة.

■ ويرجع هذا إلى أنه كلما زادت الفترة الزمنية كلما زادت إمكانية حدوث عدد من التغيرات مثل تغيرات السوق، وتغير الظروف الاقتصادية، وكذلك التغيرات في أسعار الصرف، أو في مستوى التكاليف، الخ.

■ وبناء عليه فعند اختيار المعاملة المماثلة المستقلة المستخدمة في المقارنة بغرض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع ينبغي على الشخص المرتبط اختيار معاملة يحقق فيها القائم بعملية إعادة البيع هامش ربح إعادة البيع خلال فترة قصيرة من تاريخ الشراء.

٥ - هامش سعر إعادة البيع وتأثيره على الحق الحصري لإعادة بيع السلع

■ عندما يتمتع القائم بعملية إعادة البيع بحق حصري في إعادة بيع السلع، قد يؤثر ذلك جوهرياً على هامش سعر إعادة البيع الذي يحققه هذا الشخص. لذلك وبهدف قياس مدى تأثير الحق الحصري على هامش سعر إعادة البيع الذي يحققه القائم بإعادة البيع في معاملة بعينها، ينبغي على الممولين تحليل العوامل التالية:

١. النطاق الجغرافي للسوق الذي يكون فيه للقائم بعملية إعادة البيع حقوق حصرية في إعادة بيع السلع، وفي التواجد في هذا السوق ودرجة المنافسة من قبل السلع البديلة.
٢. الجهود التي يبذلها القائم بعملية إعادة البيع في بيع السلع: إذ يمكن أن يبذل القائم بإعادة البيع جهوداً مكثفة لبيع السلع من خلال القيام بأنشطة مختلفة، حيث يكون في هذه الحالة ملتزماً التزاماً كاملاً ببيع تلك السلع. ألا أنه من ناحية أخرى قد لا يحتاج إلى بذل الكثير من الجهد معتمداً على احتكاره للسلعة في السوق، وهي الميزة التي يتمتع بها في هذه الحالة.
٣. المخاطرة التي يتحملها القائم بعملية إعادة البيع نظراً لوجود مصدر واحد لتوريد السلع، وما يصاحب ذلك من الارتباط بدورات تطوير منتجات المورد، أو من التأخير في توريد السلع، الخ.

■ يجب على الممولين الأخذ في الاعتبار نتيجة تحليل العوامل السابقة عند اختيارهم المعاملة (أو المعاملات) المماثلة المستقلة المستخدمة للمقارنة، وكذلك عند إجراء تسويات لمعالجة تأثير الفروق الجوهرية لأغراض استخدام طريقة سعر إعادة البيع.

٦ - هامش سعر إعادة البيع والمعالجات المحاسبية

■ قد تختلف المعالجات المحاسبية التي يقوم بها الأشخاص مما يؤدي إلى اختلاف طريقة حساب هامش سعر إعادة البيع من شخص لآخر. وبذلك فعندما يقوم الشخص المرتبط بتطبيق طريقة سعر إعادة البيع ينبغي أن يقوم بتحليل طريقة حساب هامش ربح إعادة البيع المحقق التي يستخدمها القائم بإعادة البيع في كلا من المعاملة البينية والمعاملة المماثلة المستقلة.

■ ويشمل ذلك تحديد بنود التكاليف المستخدمة لحساب هامش ربح إعادة البيع بالنسبة لكل معاملة، فمثلاً قد يمثل أحد بنود التكلفة مصروف تشغيل في معاملة بينية بينما قد يُدرج نفس البند ضمن تكاليف المبيعات في المعاملة المستقلة، مما يعني أن هامش ربح إعادة البيع سوف يعكس مستوى أعلى من مجمل الربح بسبب اختلاف المعالجات المحاسبية لكل من القائمين بإعادة البيع في هذه الحالة.

■ ولذلك ففي هذه الحالة إذا استخدم الشخص المرتبط هامش ربح إعادة بيع مقارن دون إجراء التسويات المناسبة فإن هذا يمكن أن يؤدي إلى الخطأ في تقدير الربح الذي تحققه المعاملة البينية مما يؤدي إلى تسعيرها بشكل غير صحيح.

■ لذا ينبغي على ممولى الضريبة إجراء التسويات اللازمة لإزالة أثر أي فروق جوهرية ناتجة عن المعالجات المحاسبية لضمان الحصول على نتيجة يعتمد عليها في تسعير المعاملات.

متى يوصى باستخدام هذه الطريقة:

في أغلب الأحوال تُعد طريقة سعر إعادة البيع من أنسب الطرق التي يمكن تطبيقها لتحديد السعر المحايد في المعاملات المتعلقة بعمليات التوزيع.

٤-٣ طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

■ تُعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" كما يلي:

"هي طريقة لتسعير المعاملات باستخدام التكاليف التي يتحملها مورد السلع (أو مؤدى الخدمات) في المعاملة البيئية. ويتم إضافة هامش ربح مناسب للتكلفة الإجمالية وذلك للوصول إلى الربح المناسب الذي يتفق مع الوظائف المؤداة (أخذاً في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية) وكذلك ظروف السوق. ويمكن اعتبار الناتج بعد إضافة هامش الربح على التكلفة الإجمالية المذكورة أعلاه باعتباره السعر المحايد للمعاملة البيئية الأصلية".

■ كما تُعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "هامش الربح المضاف إلى التكلفة الإجمالية" كما يلي:

"يتم تحديد هامش الربح على أساس هامش ربح المعاملة الذي تم حسابه بعد خصم كلا من التكاليف المباشرة وغير المباشرة".

■ في ضوء التعريفات السابقة فإنه عند قيام الشخص المرتبط باستخدام "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" لتحديد السعر المحايد لأحد معاملاته التي تتم بين أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، ينبغي على هذا الشخص أن يختار معاملة ماثلة مستقلة أو أكثر يمكن استخدام هامش مجمل الربح المحقق فيها كأساس لتحديد هامش الربح المناسب الذي يتم إضافته في المعاملة البيئية، وبالتالي استخدامه في تحديد السعر المحايد للمعاملة البيئية.

■ وبصفة عامة تبدأ "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" بالتكاليف التي يتحملها مورد السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة لشخص مرتبط، وعندئذ يتم إضافة هامش مجمل ربح معاملة ماثلة مستقلة إلى تلك التكاليف. ويتم تحديد هامش مجمل الربح المضاف للتكلفة (المشار إليه فيما بعد بهامش الربح) عن طريق أي مما يلي:

• المعاملة الداخلية الماثلة / القابلة للمقارنة:

حيث يتم تحديد هامش الربح المضاف للتكلفة للمورد في المعاملة البيئية على أساس هامش الربح المضاف إلى التكلفة في معاملات ماثلة مستقلة تتم بين الشخص المرتبط وبين شخص مستقل.

• المعاملة الخارجية الماثلة / القابلة للمقارنة:

عندما يتم تحديد هامش الربح المضاف للتكلفة للمورد في المعاملة البيئية على أساس هامش الربح المضاف إلى التكلفة في معاملات ماثلة مستقلة تتم بين شخصين مستقلين (كلاهما ليس طرفاً في المعاملة البيئية المراد تسعيرها)

طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح تنظر إلى هامش الربح المضاف إلى التكلفة والذي يحققه أحد الأشخاص المرتبطة المشتركة في المعاملة البيئية. ويُشار إلى هذا الشخص المرتبط بالطرف قيد الاختبار. وعادة يتم تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح على الأشخاص المرتبطة الأقل تعقيداً (مثل المورد) المشترك في معاملة بيئية. وعلى ذلك فإن الطرف قيد الاختبار عادة لا يملك أصولاً غير ملموسة عالية القيمة.

الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تطبيق طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح:

■ ينبغي على ممولى الضريبة الذين يستخدمون "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" عند تحديد السعر المحايد لمعاملاتهم البيئية مراعاة الأمور التالية:

- ١- ينبغي على الشخص المرتبط عند اختيار معاملة ماثلة مستقلة لأغراض تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" اختيار معاملة مستقلة لا توجد بينها وبين المعاملة البيئية فروقاً جوهرية، أو إمكانية إجراء التسويات المناسبة لمعالجة الآثار الجوهرية لتلك الفروق إن وجدت. بمعنى آخر فإن هامش ربح المعاملة المستقلة المستخدم كأساس لتحديد هامش الربح المحايد للمعاملة البيئية يجب أن يمثل هامش الربح المحقق بواسطة أشخاص تقوم بأداء وظائف مشابهة، بل ويفضل أن تقوم ببيع سلع ماثلة لأشخاص مستقلة.
- ٢- ينبغي معالجة الفروق بين المعاملة البيئية والمعاملة الماثلة المستقلة التي يمكن أن تؤثر تأثيراً جوهرياً على هامش مجمل الربح، لذلك تتوقع المصلحة أن يبذل ممولو الضريبة كافة جهودهم لإجراء التسويات اللازمة لمعالجة أثر هذه الفروق مع الأخذ في الاعتبار أن مدى إمكانية الاعتماد على نتيجة "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" يتأثر بشكل كبير بمدى دقة هذه التسويات.
- ٣- كما في "طريقة سعر إعادة البيع"، فتطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" يختلف عن "طريقة السعر الحر المقارن" في أنه يتطلب قدراً أقل من تماثل المنتجات وبالتالي إجراء تسويات أقل لمعالجة الاختلافات بين المنتجات.

(تم شرح العوامل التي تحدد قابلية المقارنة في الفصل الثالث بالجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية).

- ٤- ينبغي على ممولى الضريبة عند تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" إجراء تحليل أكثر عمقاً للعوامل الخاصة بمدى التماثل / قابلية المقارنة والتي قد تؤثر بشكل واضح على هامش الربح المضاف إلى تكلفة معاملة بعينها.
- ٥- لذلك ينبغي على ممولى الضريبة إعطاء اهتمام أكبر لمدى تماثل / قابلية مقارنة الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها المورد في كلا من المعاملة البينية والمعاملة المماثلة المستقلة، إذ يعد هذا من العوامل الهامة التي تؤثر على هامش الربح المضاف إلى التكلفة الإجمالية في أى معاملة، كما يؤثر على مدى إمكانية الاعتماد على نتيجة "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" في تحديد السعر المحاييد.
- ٦- ويجب التأكيد في هذا الصدد على أنه بالرغم من أن طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح تركز على الوظائف المؤداة في المعاملتين البينية والمماثلة المستقلة أكثر من تركيزها على خصائص السلع المباعة أو الخدمات المؤداة.
- ٧- فإن قياس درجة التماثل بين معاملتين بهدف تطبيق هذه الطريقة يتطلب أخذ كافة العوامل المحددة لدرجة التماثل في الاعتبار وليس الاعتماد على تحليل الوظائف فقط.
- ٨- **مدى تناسب المعالجات المحاسبية مع أساس احتساب التكاليف القابلة للمقارنة:**
 - ينبغي على ممولى الضريبة عند تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" إدراك أن التكاليف الواجب أخذها في الاعتبار تقتصر على تكاليف مورد السلع أو الخدمات.

- وكقاعدة عامة يمكن تقسيم تكاليف ومصروفات أى منشأة كما يلي:
 - أ- التكاليف المباشرة: هي التكاليف المستخدمة في إنتاج منتج أو خدمة مثل تكلفة المواد الخام.
 - ب- التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف المشتركة لإنتاج عدة منتجات أو خدمات مثل تكلفة قسم الإصلاحات التي تخدم المعدات المستخدمة في إنتاج أكثر من منتج.
 - ج- تكاليف التشغيل: هي مصروفات تشغيل الشركة ككل مثل المصروفات الإشرافية والعمومية والإدارية.

- تستخدم "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" هامش الربح المحسوبة بالنسبة لكل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة أى أنها لا تتضمن مصروفات التشغيل.

- وقد تختلف المعالجات المحاسبية المتبعة باختلاف الدول، بما يؤدي إلى الاختلاف في طريقة توزيع بنود التكلفة بين أنواع التكاليف المذكورة أعلاه، لذلك ينبغي على الشخص المرتبط الذي يستخدم "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" لتحديد السعر المحاييد لمعاملته البينية التأكد من أن المعالجات المحاسبية المتبعة في المعاملة البينية تتفق مع تلك المستخدمة في المعاملة المماثلة المستقلة، وفي حالة عدم تماثلها يقوم الممول بإجراء التسويات المناسبة لإزالة أثر الفروق المعالجات المحاسبية.

- وكمثال للمشكلات التي قد تنشأ عند تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" نتيجة لاختلاف المعالجات المحاسبية حالة قيام المورد في المعاملة البينية بمعالجة بند معين من بنود التكلفة باعتباره تكلفة غير مباشرة - أى أنه يتم حساب هذا البند كجزء من تكلفة المبيعات - بينما يقوم المورد في المعاملة المماثلة المستقلة بمعالجة نفس بند التكلفة باعتباره مصروف تشغيل - أى أنه لا يتم خصم هذا البند قبل الوصول إلى مجمل الربح. ففي هذه الحالة وبفرض أن المعالجة المحاسبية المذكورة أعلاه هي الفرق الوحيد بين المعاملتين، فإن مجمل الربح في المعاملة المماثلة المستقلة قد يكون أكبر من مجمل الربح في المعاملة البينية.

- وبالتالي ما لم يقم الشخص المرتبط بإجراء التسويات اللازمة لمعالجة الفرق بإدراج هذا البند باعتباره تكلفة غير مباشرة عند احتساب التكاليف للمعاملة المماثلة المستقلة، فإن هذا قد يؤدي إلى يكون حساب مجمل ربح المعاملة المستقلة مضللاً مما يؤدي إلى تسعير المعاملة البينية على أساس غير سليم.

■ وبذلك ينبغي على ممولى الضريبة:

أ) اتباع معايير المحاسبة المصرية عند تحديد أساس احتساب التكاليف لمعاملاتهم البينية وغيرها من المعاملات، وعند تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" ينبغي حساب بنود التكاليف مثل الإهلاك طبقاً لأغراض التقارير المالية وليس لأغراض حساب الوعاء الخاضع للضريبة.

ب) التأكد من أن المعالجات المحاسبية المتبعة في المعاملة المماثلة المستقلة تتفق مع تلك المتبعة في المعاملة البينية، وفي حالة عدم تناسبها يجب إجراء تسويات مناسبة لمعالجة الفروق والحصول على نتيجة يمكن الاعتماد عليها.

٩- توزيع التكاليف:

- عند تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" فقد نحاول بعض الأشخاص المرتبطة تحميل قدر أكبر من التكاليف على المشتري في المعاملة البينية لصالح المورد، إذ سيتحمل المورد بذلك بقيمة أقل من التكاليف، وبالتالي سيتم حساب هامش الربح المضاف إلى التكلفة الإجمالية على أساس قيمة تكلفة أقل، ويحدث ذلك عادة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- لذلك ينبغي على ممولى الضريبة في المعاملة البينية تخصيص نصيب مناسب للمورد من التكاليف بما فيها التكاليف غير المباشرة التي يتحملها المشتري لصالح المورد. إذ أن عدم قيام ممول الضريبة بتخصيص التكاليف بصورة صحيحة قد يؤدي إلى نتيجة غير دقيقة لتسعير المعاملة.
- من الأمور الأخرى التي يجب أخذها أيضاً في الاعتبار في هذا الصدد هو أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يمكن أن يختار ممولو الضريبة أساس توزيع مناسب لكل حالة على حدة، ولكن ينبغي عليهم تثبيت الأساس المستخدم في كل مرة، ويمكن استخدام أساس تخصيص مختلف لكل نوع من أنواع التكاليف. ومن أمثلة أسس تخصيص التكاليف رقم الإيرادات، وعدد العاملين أو تكلفتهم، الخ.

متى يوصى باستخدام هذه الطريقة:

هذه الطريقة قد تكون من أنسب الطرق عندما تكون المعاملة البينية تتمثل في تقديم خدمات، أو في حالة بيع المنتجات نصف المُصنعة لأطراف مرتبطة، أو عندما تقوم الأشخاص المرتبطة بإبرام اتفاقات للاستخدام المشترك لمقار أعمالهم وكذلك في حالة اتفاقات البيع والتوريد طويلة الأجل.

استخدام طرق بديلة:

■ وكما ذكرنا من قبل في حالة إمكانية تطبيق كل من الطرق التقليدية لتسعير المعاملات وطرق أرباح المعاملات بنفس الدرجة من الدقة والمصادقية فإن الأولوية في التطبيق تكون للطرق التقليدية للتسعير. وكذلك في حالة إمكانية تطبيق طريقة السعر الحر المقارن وأي من طرق التسعير الأخرى بنفس الدرجة من الدقة والمصادقية فإن الأولوية في التطبيق تكون لطريقة السعر الحر المقارن. أما في حالة عدم إمكانية تطبيق طريقة السعر الحر المقارن بشكل يعتمد عليه فنوصي بأن يكون استخدام طرق تسعير بديلة مدعماً بتفسير كافٍ يوضح تعذر تطبيق طريقة السعر الحر المقارن والنظر إليها باعتبارها طريقة غير مناسبة أو لا يمكن تطبيقها في ظروف الحالة وكذلك توضيح سبب تطبيق طريقة التسعير المختارة باعتبارها أنسب طريقة لتسعير المعاملات.

■ تعد الطرق التقليدية لتسعير المعاملات هي الأكثر تفضيلاً مقارنةً بالطرق الأخرى لأنها أكثر مباشرة في تحديد ما إذا كانت شروط العلاقات التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطة تتم بالسعر المحايد، ولكن تعقيدات الممارسات في بيئة الأعمال الفعلية قد تسفر عن صعوبات عملية لتطبيق هذه الطرق التقليدية لتسعير المعاملات بصورة يمكن الاعتماد عليها. وفي تلك الحالات عندما لا تتوافر بيانات متاحة أو تكون البيانات المتاحة غير كافية للقيام بالمقارنة عند تطبيق الطرق التقليدية لتسعير المعاملات، فيمكن أن يقوم ممولو الضريبة بتطبيق طرق أرباح المعاملات

٤-٥ طرق أرباح المعاملات

نظرة عامة

- يمكن أن يكون الربح المحقق من المعاملة البينية مؤشراً يوضح ما إذا كانت المعاملة قد تضمنت شروطاً تختلف عن الشروط التي كانت ستتم بين أشخاص مستقلة في ظروف مماثلة.
- لذلك فإن طرق أرباح المعاملات تتناول الأرباح الناتجة عن معاملات بينية محددة.
- وتتضمن التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية طرق أرباح المعاملات الآتية:
 - (١) طريقة تقسيم الأرباح
 - (٢) طريقة هامش صافى ربح المعاملات

■ ويتمثل الفرق الرئيسي بين "طريقة تقسيم الأرباح" و"طريقة هامش صافى ربح المعاملات" في أن طريقة تقسيم الأرباح تطبق على كافة الأطراف المشتركة في المعاملة البينية، بينما لا تطبق "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" سوى على طرف واحد وهو ما سيتم توضيحه لاحقاً في هذا الفصل.

٤-٥-١ طريقة تقسيم الأرباح:

- يمكن لممولي الضريبة استخدام طريقة تقسيم الأرباح عندما تكون المعاملات متداخلة ومتشابكة بحيث لا يمكن تقييم كل معاملة بمعزل عن غيرها، أو عندما يقدم كلا الطرفين مساهمات استثنائية وعالية القيمة في المعاملة البينية.
- وتهدف طريقة تقسيم الأرباح إلى إزالة تأثير الشروط الخاصة التي تتضمنها المعاملة البينية من خلال تحديد الأرباح التي كان سيتم توزيعها على أشخاص مستقلة في حالة اشتراكهم في نفس المعاملة (المعاملات).
- وعلى ذلك يتم تطبيق هذه الطريقة على خطوتين كالتالي:

- **الخطوة الأولى:** هي تحديد الربح المجمع الذي تحققه مجموعة الأشخاص المرتبطة من معاملة بينية. والربح هنا يعنى إجمالى الأرباح المجمعة للمعاملة البينية فقط، وليس إجمالى أرباح المجموعة ككل. وبصفة عامة يكون الربح الذى يتم تقسيمه هو ربح التشغيل قبل خصم الفوائد والضرائب.
- **الخطوة الثانية:** هي تقسيم الأرباح بين الأطراف المشتركة في المعاملة بناء على القيمة النسبية لمساهماتهم في تلك المعاملة، مع الأخذ في الاعتبار الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة بالنسبة لكل عضو من أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة. وذلك على أساس الربح الذى يمكن أن تحققه الأشخاص المستقلة في معاملة مستقلة.

- ويمكن تقسيم الربح المجمع باستخدام إحدى الطرق الآتية:

- ١- طريقة تحليل درجة المساهمة: حيث يتم تقسيم أرباح التشغيل المجمعة الناتجة عن معاملة بينية لمجموعة الأشخاص المرتبطة بناء على القيمة النسبية للوظائف التي يؤديها كل من الأشخاص المرتبطة المشتركين في المعاملة البينية، ويتم دعم تطبيق هذه الطريقة بقدر الإمكان عن طريق بيانات الأسواق الخارجية التي توضح كيفية قيام الأشخاص المستقلة بتقسيم الأرباح في ظروف مشابهة.
- ٢- طريقة توزيع الربح المتبقى: حيث يتم تقسيم ربح تشغيل المعاملة البينية المجمع بين الأشخاص المرتبطة. ويتم إجراء هذه العملية على مرحلتين: (أ) يتم تحديد إيرادات لكل طرف من أطراف المعاملة البينية مقابل الوظائف الأساسية التي يؤديها مثل التصنيع أو التوزيع، وعادة يتم تحديد هذا الإيراد المبدئي عن طريق الاسترشاد بالإيرادات المحققة في السوق بالنسبة لمعاملات مماثلة لأطراف مستقلة. (ب) يتم توزيع الجزء المتبقى من الربح أو الخسارة بعد التخصيص الذي تم إجراؤه في المرحلة الأولى بين الأطراف بناء على تحليل العوامل التي توضح كيف كان سيتم توزيع هذا الربح المتبقى بين أشخاص مستقلة، وقد تكون مؤشرات مساهمات الأطراف في الأصول المعنوية مفيدة في هذا الصدد.
- ٣- وتذكر التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن هاتين الطريقتين ليستا هما الطريقتين الوحيدتين لتطبيق طريقة تقسيم الأرباح، وإنما يمكن لممول الضريبة أن يستخدم طرقاً بديلة لتقسيم الربح بشرط أن يقدم دليلاً مقنعاً بأن الطريقة التي اختارها تؤدي إلى نتيجة يمكن الاعتماد عليها لتحديد السعر المحايد.

٤-٥-٢ طريقة هامش صافى ربح المعاملات

- يوجد مرحلتين لتطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات:

- (١) مقارنة هامش صافى الربح الخاص بالممول أو الشخص المرتبط ذو الصلة بالممول والناتج من المعاملة البينية مع هامش صافى الربح الذى يحققه ذات الممول/ الشخص المرتبط أو شخص مستقل من معاملات مماثلة.
- (٢) التحقق من صحة هامش صافى الربح المحتسب بنسبته إلى أساس مناسب مثل التكاليف أو المبيعات أو الأصول.

- وعلى ذلك فإن طريقة هامش صافى ربح المعاملات تستخدم أرباح الشخص المرتبط الذى يُعد أحد أطراف المعاملة البينية. ويُشار إلى الشخص المرتبط الذى يتم دراسته بأنه الطرف قيد الاختبار.

- وفى هذا الصدد تتشابه "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" مع كلاً من طريقتي "التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" و"سعر إعادة البيع"، لذلك فهي تتطلب مستوى قابلية المقارنة مماثلاً وحتى أقل من المستوى اللازم لتطبيق طريقتي "التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" طريقة سعر إعادة البيع".

- ولكن بينما تقارن طريقتي "سعر إعادة البيع" و"التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" هامش مجمل الربح، فإن "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" تقارن هامش صافى الربح، ولذلك في حالة توافر معلومات يمكن الاعتماد عليها خاصة بهامش مجمل الربح ينبغي على ممولى الضريبة تطبيق "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح" أو "طريقة سعر إعادة البيع".

■ وحيث أن "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" تستخدم صافى هوامش الربح لتحديد الأسعار المحايدة فإنها طريقة غير مباشرة بالمقارنة بطريقتي "سعر إعادة البيع" و"التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح". ومن الجدير بالذكر أن صافى هوامش الربح تتأثر بالعديد من العوامل التي قد لا يكون لها علاقة على الإطلاق بتسعير المعاملات.

■ وبصفة عامة نجد أن "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" تُطبق على الأشخاص المرتبطة الأقل تعقيداً والتي تشارك في معاملة بينية، وبذلك فإن الطرف قيد الاختبار عادة لا يمتلك أصولاً غير ملموسة ذات قيمة.

■ عند تطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات توصي المصلحة بقيام ممولى الضريبة باتتبع الخطوات الثلاث التالية للوصول إلى المعاملات المماثلة المستقلة:

- **الخطوة ١:** اختيار أشخاص مستقلة تعمل في أنشطة مماثلة للشخص المرتبط مع الأخذ في الاعتبار أنه كلما كانت المنتجات والوظائف المستخدمة في المقارنة أكثر تماثلاً كلما تحققت نتائج يمكن الاعتماد عليها.
- **الخطوة ٢:** تحليل كافة تفاصيل المعلومات - سواء المالية أو غيرها من المعلومات - المتاحة الخاصة بالأشخاص المستقلة التي تم اختيارها في الخطوة ١ من أجل تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تُظهر أن الأشخاص المستقلة المختارة في الخطوة الأولى تقوم بمعاملات مماثلة / قابلة للمقارنة مع الأشخاص المرتبطة، لأنه بالرغم من أن الأشخاص المستقلة تعمل في نفس النشاط ألا إن المعلومات المتاحة قد تُظهر أن معاملات هذه الأشخاص المستقلة غير قابلة للمقارنة/ غير مماثلة لمعاملات الشخص المرتبط.
- **الخطوة ٣:** عند وجود فروق جوهرية ويمكن تحديدها بين حالة الشخص المرتبط وحالة المعاملات المماثلة للأشخاص المستقلة المختارة في الخطوة ١ والمتبقية بعد تطبيق الخطوة ٢، فينبغي إجراء التسويات الملائمة كلما أمكن واستبعاد الأشخاص المستقلة التي لا يمكن إجراء تسويات معقولة لها.

■ ولهذه الطريقة ميزة إضافية وهي أنه يتوافر فيها عادة قدر أكبر من المعلومات المماثلة وتتطلب إجراء تسويات أقل لمعالجة الفروق في الوظائف المؤداة والمخاطر المصاحبة بين المعاملتين البينية والمستقلة.

■ كما تسمح طريقة هامش صافى ربح المعاملات باستخدام عدة مؤشرات لمستوى الربح/ معدلات الربحية، فهي عادة قائمة على ربح التشغيل الذي يوفر مقياس لربحية الشركة ويستخدم في مقارنة الطرف قيد الاختبار بالشركات المماثلة المحددة^(١٠). وكما ذكرنا فيما سبق فإن مؤشر مستوى الربح قد يعبر عن الربحية إذا كان منسوباً إلى أساس ملائم مثل: (١) المبيعات، أو (٢) التكاليف أو المصروفات، أو (٣) الأصول

■ لذلك عند تطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات يتم مقارنة صافى ربحية المعاملة البينية بصافى ربحية المعاملة أو المعاملات المستقلة باستخدام مؤشر من مؤشرات مستوى ربحية ومنها على سبيل المثال:^(١١)

- **معدل العائد على الأصول:** وهو معدل ربح التشغيل بالنسبة للأصول المستخدمة في التشغيل.
- **معدل العائد على رأس المال المستثمر:** وهو معدل ربح التشغيل بالنسبة لرأس المال.^(١٢)
- **هامش ربح التشغيل:** وهو معدل ربح التشغيل بالنسبة لإيرادات/ مبيعات التشغيل.
- **العائد على إجمالي التكاليف:** وهو معدل ربح التشغيل بالنسبة لإجمالي تكاليف التشغيل.

■ وجدير بالذكر أنه ينبغي على ممولى الضريبة تطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات على أساس ربح المعاملات وليس على أساس ربح مجموعة الشركات، حيث أنه لا يمكن الاعتماد على نتائج هذه الطريقة إذا تم تطبيقها على الأنشطة المجمعة وخاصة إذا كان الممول يشترك في العديد من المعاملات أو الوظائف المختلفة. إذ ينبغي استخدام هذه الطريقة لتحليل أرباح الشخص المرتبط فقط والنتيجة عن معاملات بينية أو وظائف بسيطة. ولكن قد يكون من الممكن تطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات على أساس ربح مجموعة الشركات عندما تكون الأنشطة/ المعاملات المجمعة مترابطة بشكل كافٍ كما يحدث مثلاً عند أداء وظائف مبيعات مماثلة بالنسبة للمنتجات في خطوط إنتاج مماثلة.

■ وكذلك فقد يرغب الممول تطبيق طريقة "هامش صافى ربح المعاملات" أو أى طريقة أخرى على أساس ربح مجموعة الشركات وذلك لإثبات صحة النتائج التي توصل إليها من التحليلات المنفصلة التي أجراها على ربح معاملاته. غير أن التحليل الذي يتم إجراؤه على ربح مجموعة الشركات لن يكون كافياً بذاته من أجل إجراء تحليل شاملاً لتسعير المعاملات.

^{١٠} ربح التشغيل هو دخل الشركة بدون المصروفات المباشرة وغير المباشرة، ولكن قبل خصم الفوائد والضرائب. ويتم حسابه على أساس قيمة المبيعات مخصوماً منها تكلفة السلع المباعة مطروحاً منها مصروفات التشغيل. فالأرباح الناشئة من أنشطة التشغيل فقط هي التي تتعلق بتسعير المعاملات.

^{١١} هذه القائمة ليست قائمة حصرية لمؤشرات مستوى الأرباح التي يمكن استخدامها عند تطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات.

^{١٢} يتم حساب رأس المال المستثمر عادة بأنه إجمالي الأصول مطروحاً منها النقدية والاستثمارات.

متى يوصى باستخدام هذه الطريقة:

- قد يكون من الأنسب تطبيق "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" فى الحالات التى لا يوجد فيها قيود على البيانات المتاحة عن معاملات مستقلة حيث يمكن الاعتماد على نتائجها بشكل أكبر من الطرق التقليدية. كما يمكن الاعتماد على هذه الطريقة بشكل أكبر فى حالة عدم إمكانية الاعتماد على البيانات المتاحة عن مستوى مجمل هامش الربح نظراً للفروق المحاسبية (مثل فروق معالجة تكاليف معينة كتكلفة السلع المباعة أو مصروفات التشغيل) بين الطرف قيد الاختبار والشركات المماثلة والتى يتم إجراء تسويات يُعتمد عليها بشأنها. وفى جميع الأحوال فينبغى الأخذ فى الاعتبار كافة عوامل درجة التماثل/ قابلية المقارنة عند اختيار طريقة هامش صافى ربح المعاملات، لذلك ينبغى ألا يكون مدى إمكانية الاعتماد على التحليل الذى يتم إجراؤه لاختيار طريقة هامش صافى ربح المعاملات وتطبيقها أقل منه بالنسبة للطرق الأخرى.
- بصفة عامة تُطبق طريقة "هامش صافى ربح المعاملات" عندما يقدم أحد الأشخاص المرتبطة فى المعاملة البيئية مساهمة فريدة من نوعها وذات قيمة (مثلاً يساهم بأصول غير ملموسة فريدة من نوعها أو ذات قيمة كبيرة) بشكل لا يمكن معه تحديد عائد السعر المحايد بسهولة. وفى تلك الحالة تُطبق "طريقة هامش صافى ربح المعاملات" على الشخص المرتبط المعتاد الذى يؤدى وظائف روتينية لا تتضمن مساهمة فريدة من نوعها وذات قيمة كبيرة.
- وكذلك فعادة تُطبق طريقة "هامش صافى ربح المعاملات" على نطاق عريض من الوظائف المماثلة وليس كل معاملة على حدة، وبصفة عامة يمكن قياس العوائد على هذه الوظائف باستخدام مؤشر مستوى الربح/ معدل الربحية الذى يتأثر فى أغلب الأحوال بعوامل ليس لها علاقة بالسعر المحايد.

- فى حالة عدم إمكانية تطبيق أى من طرق تسعير المعاملات المنصوص عليها فى المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية (أى طريقة السعر الحر المقارن، أو طريقة سعر إعادة البيع، أو طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح، أو طريقة تقسيم الأرباح، أو طريقة هامش صافى أرباح المعاملات) بشكل يمكن الاعتماد عليه فعلى الممول قبل استخدام أى طريقة تسعير أخرى يراها أنسب طريقة لظروف الحالة أن يقوم بإعداد وتوفير المستندات المؤيدة لتقديمها للمصلحة مع توضيح سبب عدم إمكانية تطبيق الطرق المنصوص عليها بالمادة (٣٩) بشكل يمكن الاعتماد عليه، كما يجب عليه إجراء تحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة فى جميع الأحوال لاختيار وتطبيق أنسب طريقة لتسعير معاملاته.

٤-٦ طرق أخرى:

- قد توجد حالات يأخذ فيها ممول الضريبة فى اعتباره إمكانية استخدام طرق تسعير المعاملات التى تقرها المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية، ولكنه لم يتمكن من التوصل إلى درجة مناسبة من قابلية المقارنة/ التماثل بين المعاملات وفقاً للحقائق والظروف المتوافرة. فى هذه الحالة يجوز لممول الضريبة استخدام أى طريقة - بخلاف الطرق الموصى باستخدامها والتى تقرها المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية - تتناسب مع مبدأ السعر المحايد (أى الوصول إلى نتيجة تتناسب مع ما كان سيصل إليه أطراف مستقلة مشتركة فى معاملات مماثلة مستقلة فى ظل ظروف مماثلة).
- تعد "طريقة تنسيب الأرباح العالمية" هى إحدى الطرق البديلة المقترحة لمبدأ السعر المحايد باعتبارها وسيلة لتحديد مستوى مناسب للأرباح بين السلطات الضريبية للدول.

٤-٦-١ طريقة تنسيب الأرباح المجمعة

- تعمل طريقة تنسيب الأرباح المجمعة على تخصيص الأرباح المجمعة لمجموعة الأشخاص المرتبطة بين الشركات التابعة في الدول المختلفة باستخدام معادلة محددة مسبقاً. وتوجد ثلاث خطوات أساسية لتطبيق طريقة تنسيب الأرباح المجمعة:
 ١. تحديد الشركات التابعة لمجموعة الأشخاص المرتبطة التي تشكل الوحدة المجمعة الخاضعة للضريبة.
 ٢. تحديد الأرباح المجمعة بدقة.
 ٣. تحديد المعادلة التي سيتم استخدامها لتخصيص الأرباح المجمعة للوحدة الخاضعة للضريبة، والتي تعتمد غالباً على مزيج من التكاليف والأصول ومرتببات العاملين والمبيعات.
- ومن المهم التفرقة بين طريقة تقسيم الأرباح وطريقة تنسيب الأرباح المجمعة. فالأخيرة تقسم الأرباح الإجمالية للمجموعة بين الأطراف على أساس معادلة حُكمية محددة مسبقاً، وتعتمد على الأوزان النسبية لتكاليف العمالة ورأس المال المستثمر أو عوامل أخرى ذات صلة. بينما تهدف طريقة تقسيم الأرباح إلى تخصيص الأرباح المجمعة للمعاملة على أساس المساهمة الفعلية النسبية لكل طرف في الأرباح. وبالتالي فإنها تهدف إلى تحديد أكثر موضوعية لربح كل طرف من الأطراف
- وهنا يجب التأكيد على أن الدول الأعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لا تعتبر طريقة تنسيب الأرباح المجمعة طريقة واقعية بديلة لتطبيق مبدأ السعر المحايد، كما ترى المصلحة نفس رأى المنظمة بأن هذه الطريقة أقل طريقة يمكن الاعتماد على نتائجها لتحديد السعر المحايد لمعاملة بينية.
- لذلك لا تتوقع المصلحة من ممولى الضريبة استخدام هذه الطريقة إلا في الحالات التي لا يمكن فيها بأي شكل من الأشكال تطبيق أيأ من الطرق الأخرى الواردة باللائحة التنفيذية وبالتعليمات الإرشادية للمنظمة والتي يمكن الاعتماد على استخدامها لتحديد السعر المحايد. كما تتوقع المصلحة أن يقدم الممول أسباب استخدامه لهذه الطريقة، وأسباب عدم إمكانية تطبيق كافة الطرق الأخرى على معاملاته البينية.

ملخص الفصل الرابع

لقد تم توضيح العديد من المبادئ الهامة في هذا الفصل:

- توجد خمس طرق مقبولة لتسعير المعاملات، وبينما تركز طريقة السعر الحر المقارن تركيزاً مباشراً على أوجه التماثل بين المنتجات، فإن الطرق الأربعة الأخرى تركز على الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية. غير أنه ينبغي أيضاً مراعاة العوامل الأربعة الأخرى المحددة لدرجة التماثل في الاعتبار عند قياس درجة التماثل بين المعاملات والتي تتمثل في شروط التعاقد، والظروف الاقتصادية، وخطط واستراتيجيات المشروع، والسياسات الحكومية.
- ويعرض الجدول التالي ملخص لأهم خصائص طريقة من طرق تسعير المعاملات والاختلافات الجوهرية بينها:

المعايير				
طريقة	عنصر المقارنة	قابلية مقارنة/ تماثل المنتجات	قابلية مقارنة / تماثل الوظائف	طرف المقارنة
طريقة السعر الحر المقارن	السعر	مطلوبة بدرجة كبيرة	مطلوبة بدرجة كبيرة	السلعة/ الخدمة
طريقة سعر إعادة البيع	مجمّل الربح	مطلوبة بدرجة أقل	مطلوبة بدرجة كبيرة	الموزع/ القائم بإعادة البيع
طريقة التكلفة الإجمالية + هامش ربح	هامش الربح	مطلوبة بدرجة أقل	مطلوبة بدرجة كبيرة	المورد؛ مثل مُصنّع بموجب عقد شامل/ مُصنّع بموجب عقد تصنيع جزء من المنتج/ قائم بتجميع المنتج يتحمل درجة منخفضة من المخاطر/ مورد خدمة
طريقة تقسيم الأرباح	هامش ربح التشغيل	مطلوبة بدرجة متوسطة	مطلوبة بدرجة كبيرة	مُصنّع/ مورد خدمة/ موزع
طريقة هامش صافي الربح للمعاملات	هامش ربح التشغيل	مطلوبة بدرجة متوسطة	مطلوبة بدرجة كبيرة	مُصنّع/ مورد خدمة/ موزع

- في حال عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الموصى باستخدامها والتي تقرها المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية يجوز لممول الضريبة استخدام أي طريقة تتناسب مع مبدأ السعر المحايد. وتعد "طريقة تنسب الأرباح العالمية" هي إحدى الطرق البديلة المقترحة لمبدأ السعر المحايد باعتبارها وسيلة لتحديد مستوى مناسب للأرباح بين السلطات الضريبية للدول.
- ينبغي على الممول أن يثبت أن تسعير معاملاته البيئية يتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد مدعماً ذلك - إن أمكن - باستخدام أكثر من طريقة تسعير.
- بصفة عامة ينبغي أن تشمل سياسة تسعير المعاملات ما يلي:
 - ١- تحديد أشخاص مستقلة كأساس للمقارنة.
 - ٢- تحديد الفروق الجوهرية المؤثرة على درجة التماثل بين خصائص السلع / الخدمات والوظائف التي يقوم بها الشخص المرتبط وبين تلك الخاصة بالشخص المستقل المتخذ كأساس للمقارنة.
 - ٣- إجراء التسويات اللازمة لمعالجة أثر تلك الفروق للتوصل إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها بدرجة مناسبة وتتفق مع مبدأ السعر المحايد.

الفصل الخامس

إعداد المستندات والاعتبارات العملية الأخرى الواجب مراعاتها

- ١-٥ نطاق هذا الفصل
- ٢-٥ مقدمة
- ٣-٥ إعداد المستندات طبقاً لما ورد بالقانون واللائحة التنفيذية
- ٤-٥ إرشادات إعداد المستندات
- ٥-٥ إعداد ثلاثة مجموعات من مستندات تسعير المعاملات
- ٦-٥ المنهج المكون من أربعة خطوات والمستندات المقترحة
- ٧-٥ المستندات التي يُنصح بإعدادها في كل من الملفين الرئيسى والمحلى بالنسبة لكل خطوة فى المنهج المقترح
- الملف الرئيسى
 - ١-٧-٥ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البيئية وفهم طبيعتها
 - ١-١-٧-٥ المستندات الخاصة بمجموعة الأشخاص المرتبطة ككل
- الملف المحلى
 - ١-٧-٥ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البيئية وفهم طبيعتها (يتبع)
 - ٢-١-٧-٥ المستندات الخاصة بطبيعة النشاط/ السوق الذى يعمل من خلاله الممول
 - ٣-١-٧-٥ المستندات الخاصة بسياسات واستراتيجيات ممول الضريبة
 - ٤-١-٧-٥ المستندات الخاصة بالمعاملات البيئية محل الدراسة
 - ٥-١-٧-٥ المستندات الخاصة بالمعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة
 - ٢-٧-٥ الخطوة الثانية: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات
 - ١-٢-٧-٥ المستندات الموضحة لطريقة (طرق) التسعير المستخدمة
 - ٢-٢-٧-٥ المستندات الموضحة للتحليل الذى تم إجراؤه لإمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة
 - ٣-٧-٥ الخطوة الثالثة: تطبيق طريقة التسعير المختارة
 - ١-٣-٧-٥ المستندات التى يتم إعدادها بصفة عامة بصرف النظر عن طريقة التسعير المستخدمة
 - ٢-٣-٧-٥ المستندات المتعلقة بكل طريقة من طرق التسعير المطبقة
 - ٤-٧-٥ الخطوة الرابعة: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية
- ٨-٥ تقرير على مستوى كل دولة على حدة (CbCR)
- ٩-٥ الاعتبارات العملية الأخرى الواجب مراعاتها

٥-١ نطاق هذا الفصل

■ يقدم هذا الفصل إرشادات حول المعلومات والبيانات والمستندات التي ترى المصلحة أهمية قيام ممولى الضريبة بإعدادها وإسائها لكى يثبتوا للمصلحة أنهم قاموا بتحديد أسعار معاملاتهم البينية وفقاً لمبدأ السعر المحايد.

٥-٢ مقدمة

■ لقد تضمنت الفصول السابقة من هذه التعليمات إرشادات حول كيفية قيام ممولى الضريبة بتحديد الأسعار المحايدة لمعاملاتهم البينية، ولكن ما زالت هناك خطوة ينبغى عليهم اتخاذها لكى يثبتوا للمصلحة مدى إمكانية الثقة فى السياسة المستخدمة فى تسعير معاملاتهم، وبالتالي خفض احتمال قيام المصلحة بتعديل أسعار معاملاتهم.

وهذه الخطوة هى إعداد وتقديم المستندات.

■ ويتضمن هذا الفصل متطلبات إعداد وتقديم مستندات تسعير المعاملات، والتي تهدف إلى تعزيز مبدأ الشفافية بما يتماشى مع التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات، وذلك من خلال منهج يتم بمقتضاه إعداد ثلاث مجموعات من مستندات تسعير المعاملات وهى: (١) الملف الرئيسى و (٢) الملف المحلى و (٣) تقرير على مستوى كل دولة على حدة (CbCR).

■ وبشكل أكثر تحديداً فإن مجموعة المستندات الثلاثة لتسعير المعاملات تشمل: (١) "الملف الرئيسى": والذي يضم معلومات عن كافة أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة و (٢) "الملف المحلى": يشمل المعاملات البينية للممول المحلى وتحليلاتها، و (٣) "تقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR": يشمل معلومات مفيدة تحديداً فيما يتعلق بتوزيع دخل مجموعة الشركات على مستوى العالم والضرائب المسددة من جانب مجموعة الأشخاص المرتبطة وكذلك المؤشرات الخاصة بمكان ممارسة النشاط الاقتصادى عبر مجموعة الأشخاص المرتبطة. (١٣)

■ ويستلزم إعداد المجموعات الثلاث من المستندات معاً أن يتخذ الممولون مواقف ملائمة وثابتة فيما يتعلق بتسعير معاملاتهم وتقديم معلومات مفيدة وحقيقية للإدارات الضريبية تمكنها من تقييم مخاطر تسعير المعاملات، وكذا تحديد حالات الفحص الضريبى المناسبة والأكثر فعالية.

■ وسوف يتم تطبيق هذه المتطلبات الجديدة لإعداد المستندات اعتباراً من السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ وما يليها. (١٤)

إن اتباع منهج يحتوى على إعداد المجموعات الثلاث من المستندات يوفر منهجاً أفضل من الناحية العملية لإعداد المعلومات والمستندات المطلوبة بما يتفق مع التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الصادر فى ٢٠١٧. وذلك فى ضوء المنهج المصرى المكون من أربعة خطوات.

٥-٣ إعداد المستندات طبقاً لما ورد بالقانون واللائحة التنفيذية

■ تنص المادة (٩٠) من القانون على أنه:

"للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له.

كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أية بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبى أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة".

■ تنص المادة (٩٦) من القانون على التزام الممول بتقديم البيانات والمستندات التى تشترطها مصلحة الضرائب كتابةً. وتُفرض العقوبات المنصوص عليها بالمادة (١٣٥) من القانون على الممولين غير المتلتزمين بتقديم البيانات وصور الدفاتر والمستندات المطلوبة:

"يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة. ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات فى تقديم تلك البيانات والصور".

^{١٣} انظر الفصل الخامس "إعداد المستندات" بالتعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية والملاحق المرفقة بها.
^{١٤} السنة المالية ترتبط بالفقرة الخاصة بإعداد التقارير المجمعة لأغراض القوائم المالية وليس بالسنوات الضريبية أو فترات إعداد التقارير المالية للشركات التابعة.

■ وتنص المادة (٣٠) من القانون على أحقية المصلحة فى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد".

■ وبناء على المواد المذكورة أعلاه يجب التأكيد على الاعتبارات التالية:

- يجب على ممولى الضريبة بموجب القانون إمساك الدفاتر والمستندات المؤيدة لقيمة الوعاء الخاضع للضريبة طبقاً لما ورد بإقراراتهم الضريبية. نظراً لأنه يجب أخذ قيمة الأرباح المحققة من المعاملات البينية فى الاعتبار عند حساب قيمة الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي الضريبة المستحقة، فإنه يشترط على ممولى الضريبة بموجب القانون إمساك الدفاتر والاحتفاظ بالمستندات التى توضح أساس تحديد أسعار معاملاتهم.
- وحيث يحق للمصلحة بموجب القانون تعديل الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد وبالتالي حساب الالتزامات الضريبية الحقيقية، إذا تبين لها أن شروط العلاقات التجارية أو المالية بين الأشخاص المرتبطة ليست على أساس السعر المحايد.
- بناء على ذلك يجب على ممول الضريبة إعداد وإمساك الدفاتر والمستندات التى تثبت أن معاملاته البينية تم تسعيرها وفقاً لمبدأ السعر المحايد. وينبغى أن تشمل هذه المستندات توضيحاً لكيفية تحديد أسعار المعاملات البينية من خلال عدد من الاعتبارات مثل المنهج الذى تم اتباعه والتحليلات التى تم إجراؤها والطرق المستخدمة والمعاملات المستقلة المستخدمة كأساس للمقارنة، الخ.
- لذلك تمثل المستندات الملائمة - كما وكيفا - الأداة الأساسية التى ينبغى على ممولى الضريبة استخدامها لى يوضحوا للمصلحة مدى إمكانية الثقة فى سياسة تسعير معاملاتهم.

• وهنا لابد من طرح السؤالين التاليين:

السؤال الأول:

ما هى الدفاتر والمستندات التى يُنصح ممولى الضريبة بإمساكها لإثبات التزامهم بمبدأ السعر المحايد؟

السؤال الثانى:

كيف تقيم المصلحة مدى ملاءمة المستندات المقدمة من ممولى الضريبة؟

■ سوف يتم الإجابة على هذين التساؤلين من خلال إرشادات إعداد المستندات كما يلى:

٥-٤ إرشادات إعداد المستندات

- أو لا ينبغى على ممولى الضريبة إدراك أنه لا توجد قائمة شاملة ومحددة مسبقاً بشروط المستندات اللازم إعدادها وإمساكها والتى تناسب ظروف كافة ممولى الضريبة لأن المستندات المناسبة تعتمد على حالة وظروف كل ممول على حدة.
- وعلى ذلك فهذه الإرشادات تستعرض العوامل التى ينبغى على ممولى الضريبة أخذها فى الاعتبار عند تحديد المستوى المناسب للمستندات طبقاً لظروفهم الخاصة، ومن ثم تمكنهم من تحديد المستندات التى يجب إعدادها من أجل تقديم مبررات مقنعة لسياسات تسعير معاملاتهم والممارسات المتعلقة بها.
- كما تتضمن أمثلة للمستندات التى ينبغى تقديمها بحيث تمثل دليلاً كافياً على صحة السياسات التى يتبعها ممولو الضريبة فى تسعير معاملاتهم.

٥-٥ إعداد المجموعات الثلاث من مستندات تسعير المعاملات

- طبقاً للتعليمات الإرشادية المحدثة لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية بشأن مستندات تسعير المعاملات يتحتم على مجموعة الأشخاص المرتبطة إعداد ثلاث مجموعات من المستندات لتسعير المعاملات وتقديمها وإاحتها لكافة الإدارات الضريبية ذات الصلة: حيث تكون المجموعة الأولى فى شكل "ملف رئيسى" يحتوى على معلومات استراتيجية حول أنشطتهم الدولية وكذلك سياسات تسعير المعاملات التى يتبعونها.
- والمجموعة الثانية هى مستندات تفصيلية عن تسعير المعاملات والتى تُعد فى شكل "ملف محلى" خاص بكل دولة، حيث تُحدد فى هذا الملف المعاملات البينية ذات الصلة وقيمة تلك المعاملات وتحليل كيفية تحديد السعر المحايد.
- أما المجموعة الثالثة من المستندات فتكون خاصة بمجموعة الأشخاص المرتبطة من الشركات الكبرى (التي تحقق إيرادات تشغيل/ رقم أعمال تصل للحد المنصوص عليه) ويشترط عليهم تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" سنوياً لكل دولة تقع فى نطاقها أعمالهم، ويجب أن يتوافر بهذه التقارير معلومات عن قيمة الإيرادات والربح قبل ضريبة الدخل وضريبة الدخل المسددة والمستحقة بالإضافة إلى قياسات عن النشاط الاقتصادى.

■ وفيما يلى وصف أكثر تفصيلاً عن الشروط الواجب توافرها فى كل مجموعة من المستندات:

الملف الرئيسي

■ ينبغي أن يوفر الملف الرئيسي نظرة عامة على نشاط مجموعة الأشخاص المرتبطة بما في ذلك معلومات عن طبيعة الأنشطة على مستوى العالم والسياسات المتبعة في تسعير المعاملات وتوزيع الدخل العالمي والنشاط الاقتصادي.

• يتمثل الهدف من تقديم هذه المعلومات في توفير نظرة عامة شاملة عن البيئة الاقتصادية والقانونية والمالية العالمية التي تتم فيها ممارسات تسعير المعاملات لمجموعة الأشخاص المرتبطة. ولذلك يجب تضمين تلك المعلومات في الملف الرئيسي إذا كان استبعادها سوف يؤثر على مدى إمكانية الاعتماد على نتائج تسعير المعاملات.

الملف المحلي

■ يتمثل الهدف من الملف المحلي في توفير معلومات تفصيلية تتعلق بالمعاملات البينية للممول المحلي، والتي ينبغي أن تتضمن معلومات مكملية للمعلومات المتاحة في الملف الرئيسي.

■ وينبغي أن تتضمن تلك المعلومات تحليل تفصيلي للوظائف ومعلومات مالية خاصة بتلك المعاملات المحددة واختيار وتطبيق أنسب طريقة لتسعير المعاملات وتحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة.

■ يجب إعداد الملف المحلي لكل كيان من كيانات المجموعة وليس على مستوى المجموعة ككل، أي لاثنتين أو أكثر من ممولى الضريبة من الأشخاص المرتبطة المقيمة في مصر لأغراض الضريبة.

تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR"

■ يتطلب إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" معلومات على مستوى الدولة التي يعمل بها الممول والمتعلقة بتوزيع دخل مجموعة الأشخاص المرتبطة على مستوى العالم والضرائب المسددة وموقع النشاط الاقتصادي الرئيسي الذي تعمل فيه مجموعة الأشخاص المرتبطة. ويجب أن تفر مجموعة الأشخاص المرتبطة في التقرير عن عدد العاملين لديها ورأس المال والأرباح المحتجزة والأصول الملموسة للمجموعة في كل دولة.

■ وأخيراً فينبغي على مجموعة الأشخاص المرتبطة تحديد الدول التي تمارس فيها المجموعة أنشطتها، كما ينبغي الإشارة إلى الأنشطة التي يقوم بها كل كيان، ويتحتم عليهم تقديم قائمة بكافة الكيانات الأساسية التي يقدموا لها المعلومات المالية وتفاصيل عن أنشطة أعمالهم.^(١٥)

■ ولأغراض الضريبة وتسعير المعاملات في مصر فلا يُشترط تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" إلا إذا كانت مجموعة الأشخاص المرتبطة التي يمثل الممول المقيم في مصر الشركة الأم فيها قد حققت إيرادات سنوية مجمعة لا تقل عن ٣ مليارات جنيه مصري. وفي هذه الحالة يجب إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" فقط إذا كانت الشركة الأم المصرية لمجموعة الشركات لها شركة أو شركات تابعة أجنبية.

■ بالنسبة للممولين المقيمين في مصر الذين يمثلون شركات تابعة لشركة أم أجنبية (مجموعة أشخاص مرتبطة)، فإنهم ملتزمون بتقديم التقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" إلى دولة الإقامة للكيان الأم النهائي^(١٦) إذا لم تقل الإيرادات السنوية المجمعة للمجموعة عن ٧٥٠ مليون يورو. وسوف يتم تبادل هذا التقرير بين الإدارات الضريبية ذات الصلة من خلال تبادل المعلومات التلقائي تبعاً للآليات المتبعة بين الحكومات.

■ وبذلك لا يقوم الممول بتقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" إلى مصلحة الضرائب المصرية إلا إذا كانت الشركة الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة شركة مصرية.

٦-٥ المنهج المكون من أربع خطوات والمستندات المقترحة

■ لأغراض إعداد مستندات مناسبة تنصح المصلحة ممولى الضريبة بإعداد مستندات تسعير معاملاتهم من خلال المنهج المقترح المكون من أربع خطوات الذي تم توضيحه بالفصل الثانى بالجزء الأول من هذه التعليمات، وتوصى المصلحة بتوثيق الإجراءات التي تتم في كل خطوة من الخطوات الأربعة.

■ هذا المنهج سوف يضمن أن كافة البيانات التي تم الحصول عليها والمقارنات والتحليلات التي تم إعدادها خلال عملية تطبيق مبدأ السعر المحايد مؤيدة بمستندات تفصيلية.

■ هذا المنهج المكون من أربعة خطوات يوضح ملخص لمجموعة المستندات ذات الصلة واللازم تقديمها أثناء إعداد الملف الرئيسي والملف المحلي.

■ ينبغي هنا التأكيد على أن المستندات المذكورة فيما بعد ليست على سبيل الحصر وبالتالي فإنها لا تمثل قائمة شاملة للمستندات الخاصة بتسعير المعاملات التي تطلب المصلحة من ممولى الضريبة تقديمها.

^{١٥} انظر الملحق (٣) المرفق بالفصل الخامس "إعداد المستندات" في التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للاطلاع على نموذج لتقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR".

^{١٦} انظر نموذج التشريع الموضح بالملحق الرابع المرفق بالفصل الخامس "إعداد المستندات" في التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للاطلاع على تعريفات "الكيان الأم النهائي" و"الكيان العضو في مجموعة الأشخاص المرتبطة".

٧-٥ المستندات التى يُنصح بإعدادها فى كل من الملفين الرئيسى والمحلى بالنسبة لكل خطوة فى المنهج المقترح

الملف الرئيسى

٧-٥-١ الخطوة الأولى: تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها

المستندات التى يُنصح بإعدادها فى هذه الخطوة:

٧-٥-١-١ المستندات الخاصة بمجموعة الأشخاص المرتبطة ككل بما فى ذلك تفاصيل عن:

- **الهيكل التنظيمى** لمجموعة الأشخاص المرتبطة ككل (مثل علاقات الملكية داخل مجموعة الأشخاص المرتبطة، والتغيرات فى هيكل الملكية، موقع كل عضو من أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، الخ)
- **طبيعة أنشطة** مجموعة الأشخاص المرتبطة بما فى ذلك وصف لسلسلة التوريد وأهم عقود تقديم الخدمات، والأسواق الجغرافية الرئيسية التى تعمل فيها المجموعة، وملخص لتحليل الوظائف فيما يتعلق بالمساهمات الأساسية التى تؤدى إلى خلق قيمة، وتفاصيل أكبر خمسة منتجات/خدمات تقدمها المجموعة، والمعاملات الهامة التى تتضمن عمليات إعادة هيكلة للأنشطة/الأعمال.
- **الأنشطة المالية** لمجموعة الأشخاص المرتبطة بما فى ذلك وصف لكيفية تمويل المجموعة والاتفاقات المالية ذات الصلة، وتحديد أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة والدور التمويلي لكل منهم، ومواقعهم، ومركز الإدارة الفعلى لكل منهم بالإضافة إلى وصف للسياسات التمويلية المتعلقة بتسعير المعاملات.
- **الأصول غير الملموسة** لمجموعة الأشخاص المرتبطة بما فى ذلك وصف للاستراتيجية الكلية للتطوير والملكية واستغلال الأصول غير الملموسة، وقائمة بأهم الأصول غير الملموسة وملكيته، وتفاصيل المقار الرئيسية للأبحاث والتطوير وأماكن الإدارة، وأهم الاتفاقات والسياسات ذات الصلة بتسعير المعاملات، وأى نقل لملكية أصول غير ملموسة بين أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة.
- **الموقف المالى والموقف الضريبي** لمجموعة الأشخاص المرتبطة بما فى ذلك القوائم المالية المجمعة السنوية للمجموعة، وقائمة ووصف مختصر لأى اتفاقات قائمة للتسعير المسبق أو أى قرارات أخرى تتعلق بتوزيع الدخل بين أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة.

الملف المحلى

٧-٥-١ الخطوة ١: تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها (يتبع)

٧-٥-١-٢ المستندات الخاصة بطبيعة النشاط / السوق الذى يعمل من خلاله ممول الضريبة بما فى ذلك تفاصيل عن:

- الإطار العام لنشاط ممول الضريبة بما فى ذلك خطوط الإنتاج، والأنشطة التى يقوم بها.
- طبيعة الصناعة الخاصة بالممول وتحليل العوامل الاقتصادية المؤثرة على نشاط الممول وعلى الصناعة ككل.
- السوق الذى يعمل فيه الممول من حيث الموقع والحجم ودرجة المنافسة، الخ.

٧-٥-١-٣ المستندات الخاصة بسياسات واستراتيجيات ممول الضريبة بما فى ذلك تفاصيل عن:

- نموذج العمل الخاص بممول الضريبة.
- سياسة تسعير المعاملات التى يتبعها الممول.
- الهيكل التنظيمى وهيكل الإدارة الخاص بمنشأة الممول.
- الخطط الاستراتيجية التى يتبعها الممول خاصة تلك التى من المرجح أن تؤثر على تسعير معاملاته البينية مثل استراتيجيات التسعير، واستراتيجيات اختراق السوق/ التوسع فى السوق، وأى عمليات أخرى لإعادة هيكلة أعمال الممول، الخ.
- الدراسات التى تم إجراؤها قبل تطبيق الخطة الاستراتيجية مع توضيح الهدف منها، وفترة تنفيذها، والتكاليف المصاحبة للتنفيذ، والأرباح المتوقعة تحقيقها مقابل إنفاق هذه التكاليف.

٥-٧-١-٤ المستندات الخاصة بالمعاملات البينية محل الدراسة

- المستندات التى توضح طبيعة المعاملة محل الدراسة (سلع أو خدمات).
- التعاملات بين أطراف المعاملة (بيع وشراء سلع أو توريد خدمات باستخدام أصول غير ملموسة...الخ).
- المستندات التى تشرح التفاصيل الخاصة بالمعاملات البينية من حيث نطاقها، ونوعها، وتوقيتها، وعدد مرات تكرارها، وأطرافها، وقيمة المبالغ التى يتم تداولها بين أطراف المجموعة سواء المدفوعة أو المحصلة عن كل معاملة مقسمة بحسب كل دولة...الخ.
- العقود/ الاتفاقات التى تتضمن شروط التعاقد الخاصة بالمعاملة.
- تحليل وظائف مبدئى للوظائف المؤداة بواسطة ممول الضريبة، والأصول المستخدمة، والمخاطر المصاحبة للمعاملة فى المعاملة البينية محل الدراسة.

٥-٧-١-٥ المستندات الخاصة بالمعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة

- بيان بالأشخاص المستقلة التى تقوم بمعاملات مماثلة للمعاملات البينية.
- المستندات الموضحة لمعايير اختيار المعاملات المستقلة المستخدمة كأساس للمقارنة.
- تحليل وظائف مبدئى للوظائف المؤداة بواسطة الشخص المستقل، والأصول المستخدمة، والمخاطر المصاحبة للمعاملة المختارة كأساس للمقارنة.

٥-٧-٢ الخطوة الثانية: اختيار أنسب طريقة (طرق) لتسعير المعاملات

٥-٧-٢-١ المستندات الموضحة لطريقة (طرق) التسعير المستخدمة

- المستندات التى تشرح الإجراءات التى تم اتباعها لاختيار طريقة التسعير، وتوضيح أسباب اختيار تلك الطريقة فى تسعير المعاملة البينية محل الدراسة.
- وفى حالة استخدام إحدى طرق تسعير المعاملات القائمة على أرباح المعاملات ينبغى على ممولى الضريبة تقديم المستندات التى تشرح أسباب عدم استخدام الطرق التقليدية الثلاثة واعتبارها ملائمة لظروف الحالة وسبب استخدام طريقة التسعير الأخرى المختارة باعتبارها البديل الأنسب.

٥-٧-٢-٢ المستندات الموضحة للتحليل الذى تم إجراؤه لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة

٥-٧-٣ الخطوة الثالثة: تطبيق طريقة التسعير المختارة

٥-٧-٣-١ المستندات التى يتم إعدادها بصفة عامة بصرف النظر عن طريقة التسعير المستخدمة

هذه المجموعة تشمل المستندات التالية:

- دراسة تفصيلية لدرجة التماثل/ قابلية المقارنة يقوم ممول الضريبة بإعدادها:
- تشمل هذه الدراسة تحليلاً يوضح المقارنة التى تمت بين المعاملة البينية محل الدراسة والمعاملة أو المعاملات المماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة من حيث عدة عوامل مختلفة منها خصائص السلع المباعة / الخدمات المؤداة، والوظائف المؤداة، والأهمية الاقتصادية لكل وظيفة، والأصول المستخدمة، والمخاطر المصاحبة للمعاملة، وشروط التعاقد، وظروف السوق، واستراتيجيات المشروع المتبعة، الخ.

- وفي هذا الصدد تنص التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أن: "الموقع الجغرافي للسوق يُعد أحد العوامل الاقتصادية التي يمكن أن تؤثر على درجة التماثل، حيث أن تحديد سوق معين يعد مسألة قائمة على حقائق فبالنسبة لمجموعة من الصناعات فإن الأسواق الإقليمية الكبيرة التي تشمل أكثر من دولة قد تكون متجانسة بشكل معقول في حين أنه بالنسبة لصناعات أخرى تكون الفروق بين الأسواق المحلية (أو حتى داخل الأسواق المحلية) كبيرة للغاية".
- وبذلك فقد تُمثل المعاملات المستقلة التي تتم في أسواق مختلفة عن سوق الممول معاملات مماثلة يمكن الاعتماد عليها كمعاملات مستقلة تُتخذ كأساس للمقارنة، أو قد يتم استخدامها باعتبارها أفضل معاملات مماثلة متاحة في غياب معاملات مماثلة بالسوق المحلية.
- لذلك توصي المصلحة بأن يأخذ الممول في اعتباره أولاً البحث عن معاملات مماثلة في السوق المحلية، وفي حالة عدم توافر معلومات يُنصح الممول بالتوسع تدريجياً في النطاق الجغرافي الذي يبحث فيه عن معاملات مماثلة وبالتالي يراعى مبدئياً أن يؤخذ في الاعتبار تالياً معاملات مماثلة تمت داخل نفس الإقليم الجغرافي. وفي حالة عدم توافر بيانات أيضاً في نفس الإقليم، يجوز للممول البحث عن معاملات مماثلة عالمياً أو داخل الأسواق الإقليمية التي تعتبر ظروف تشغيل الصناعة فيها مماثلة لظروف الممول.^(١٧)
- ومن ثم فإذا كان الطرف قيد الإختبار الذي يتم البحث من أجله عن معاملات مماثلة منشأة مصرية فتوصي المصلحة أن يتم البحث عن معاملات مماثلة مصرية أولاً، وعندما لا تتوافر بيانات عن معاملات مماثلة مصرية فيتم البحث عن بيانات معاملات إقليمية (أي من دول الشرق الأوسط و دول أفريقيا) بدلاً منها. كذلك إن لم يمكن تحديد معاملات مماثلة بدول الشرق الأوسط وأفريقيا يتم البحث عندئذ على معاملات مماثلة عالمياً.
- ومع ذلك فعند البحث عن معاملات مماثلة متاحة يمكن الاعتماد عليها فينبغي مقارنة الفروق المحتملة في أسواق ومواقع جغرافية أخرى مقابل الخصائص الأخرى التي تتعلق بالناحية الاقتصادية. وفي جميع الأحوال فينبغي توفير تفاصيل واضحة بالملف المحلى عن الاستراتيجية المتبعة للوصول للمعاملة أو المعاملات/ الشركات المتخذة كأساس للمقارنة.
- الفروق الجوهرية بين المعاملة البينية والمعاملة المماثلة المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة، وكيفية تحديد قيمة هذه الفروق والتسويات التي تم إجراؤها لمعالجة تلك الفروق.
- المستندات الموضحة لكافة العمليات الحسابية المالية التي تم إجراؤها عند تطبيق طريقة (طرق) التسعير المختارة وتحديد قيمة السعر المحايد.
- نسخة من اتفاقات التسعير المسبق الأحادية أو الثنائية/ متعددة الأطراف أو أى أحكام ضريبية أخرى والتي لا يكون الممول طرفاً فيها ولكنها ذات صلة بالمعاملات البينية للممول والموضحة بالملف المحلى.

٥-٧-٣-٢ المستندات المتعلقة بكل طريقة من طرق التسعير المطبقة

وهذه المستندات تختلف من حالة لأخرى بناء على طريقة التسعير المطبقة في كل حالة، ويرجع هذا لأن طرق التسعير المختلفة تتطلب أنواعاً مختلفة من البيانات والتحليلات، والتي تنعكس على طبيعة المستندات التي يتم إعدادها تبعاً لذلك في كل خطوة. وفي جميع الأحوال ينبغي توفير وصف لأي افتراضات هامة تم الأخذ بها في تطبيق طريقة تسعير المعاملات المستخدمة.

وفيما يلي أمثلة لهذه المستندات التي ينصح باستخدامها عند تطبيق كل طريقة من طرق التسعير: (أ) طريقة السعر الحر المقارن

- المستندات التي توضح بصورة دقيقة المقارنات التي تمت بين الخصائص المادية للسلع المباعة / الخدمات المؤداة بالنسبة لكل من المعاملة البينية والمعاملات المستقلة والفروق بينها (إن وجدت)، وكيف تؤثر هذه الفروق على مواصفات السلع وفعاليتها وجودتها، وأثر هذه الفروق على السعر.

(ب) طريقة سعر إعادة البيع

- تحليل الوظائف لكل من ممول الضريبة والأشخاص المستقلة فيما يتعلق بالمعاملة البينية والمعاملة المستقلة المماثلة المختارة كأساس للمقارنة بالإضافة إلى المستندات التي تثبت درجة تماثل الوظائف.
- المستندات الموضحة للمقارنات بين هوامش مجمل الربح المحققة في كلا المعاملتين.
- بيان يوضح إجراء تسويات للفروق (إن وجدت) بين المعالجات المحاسبية التي يتبعها ممول الضريبة وبين تلك التي يتبعها الشخص المستقل المماثل المختار كأساس للمقارنة.

(ج) طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

- تحليل وظائف كلا من ممول الضريبة والأشخاص المستقلة المماثلة فيما يتعلق بالمعاملة البينية والمعاملة المستقلة المماثلة المتخذة كأساس للمقارنة بالإضافة للمستندات المؤيدة لدرجة تماثل الوظائف.

^{١٧} تستخدم مصلحة الضرائب المصرية قاعدة بيانات مالية متخصصة لأغراض تسعير المعاملات من أجل التحقق من صحة/ تحديد السعر المحايد للمعاملات البينية للممولين التي تُجرى عليها عمليات الفحص .

- المستندات الموضحة لكيفية حساب أساس احتساب التكاليف فى المعاملة البيئية محل الدراسة من خلال تحديد التكاليف المتضمنة فى احتساب التكاليف وأساس تخصيص التكاليف غير المباشرة... الخ.
- المستندات الموضحة للمقارنات بين هوامش مجمل الربح المحققة فى كلا المعاملتين.
- فى حالة استخدام مفهوم التكاليف الحدية، يجب إعداد المستندات الموضحة لأسباب استخدامه، ومدى فعاليته فى تحديد قيمة السعر المحايد.

د) طريقة تقسيم الأرباح

- المستندات الموضحة لما إذا كان مستوى تطبيق هذه الطريقة يتم على أساس أرباح المعاملات أم على أساس الأرباح المجمعة لمجموعة الأشخاص المرتبطة وتقديم سبب ذلك.
- المستندات الموضحة لدرجة تماثل الوظائف، والربح المجمع الذى تم حسابه، وتحليل المساهمة، أو تحليل توزيع الربح المتبقى، وحساب أثر فروق المعالجات المحاسبية المتبعة، وأساس تقدير الأرباح (إذا كان الربح المجمع المستخدم تقديرى).

هـ) طريقة هامش صافى ربح المعاملات

- المستندات الموضحة لتفاصيل التحليل الذى تم إجراؤه لمعايير الأداء المتخذة كأساس للمقارنة ومجموعة الخطوات التى تليه بما فى ذلك التحليلات الكمية والنوعية للوصول إلى مجموعة نهائية من المعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة.
- المستندات الموضحة لمعدلات الربحية المستخدمة وأسباب استخدامها بصفة خاصة، وكيفية تقييم نطاق النتائج التى تم الحصول عليها.

٥-٧-٤ الخطوة ٤: تحديد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أى تغيرات مستقبلية

المستندات المتوقعة إعدادها فى هذه الخطوة ينبغى أن تشمل التفاصيل التالية:

- (١) بيان بالسعر المحايد الذى تم تحديده.
- (٢) الإجراءات المتخذة لمراقبة التغيرات فى الظروف المتعلقة بكل من ممول الضريبة والشخص المستقل المختار كأساس للمقارنة وكذلك التغيرات التى تؤثر على مدى صلاحية البيانات المستخدمة فى الخطوات السابقة.
- (٣) تقييم أثر هذه التغيرات (إن وجدت) على مدى صلاحية قيمة السعر المحايد.
- (٤) التسويات التى تم إجراؤها لمعالجة هذا الأثر من أجل الحصول على سعر محايد يمكن الاعتماد عليه.

مستندات عامة يوصى بإعدادها

- (١) قيمة المبيعات ونتائج التشغيل عن الأعوام القليلة السابقة (يُفضل عن ثلاث سنوات سابقة) لسنة المعاملة محل الدراسة.
- (٢) التقارير السنوية والقوائم المالية الخاصة بعمول الضريبة. ينبغى أن يقدم الممول القوائم المالية على أساس المعاملات (أى قوائم مالية تخص المعاملات بذاتها).
- (٣) تحليل الربحية بالنسبة للمعاملات البيئية. ينبغى أن يشتمل تحليل الربحية على تحليل لربحية الممول التى تتعلق بكل معاملة بيئية على حدة مقابل نطاق السعر المحايد للمعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة. كما ينبغى توضيح صلة البيانات المالية المستخدمة فى تطبيق طريقة تسعير المعاملات بالقوائم المالية السنوية التى تم فحصها.

٥-٨ تقرير على مستوى كل دولة على حدة (CbCR)

- كما ذكرنا فيما سبق فإن تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" يجب أن يتضمن على معلومات شاملة تتعلق بتوزيع الدخل على مستوى العالم لمجموعة الأشخاص المرتبطة موزعة على مستوى الدول المختلفة، والضرائب المسددة، ومؤشرات للموقع الرئيسى للنشاط الاقتصادى للمجموعة. كما يجب على مجموعة الأشخاص المرتبطة تقديم بيانات رقمية أخرى تتعلق بعمليات النشاط فى كل دولة مثل عدد العاملين ورأس المال المستثمر والأرباح المحتجزة والأصول الملموسة لكل كيان داخل المجموعة يقوم بنشاط فى دولة بعينها.

- الملحق الثالث المرفق بالفصل الخامس "إعداد المستندات" فى التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات يعرض نموذجاً لتقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR"، ويلزم على الممولين الذين تبلغ إيراداتهم الحد إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" خلال أى عام أن يقوموا بإعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" عن هذا العام باستخدام النموذج المذكور. (١٨)، (١٩)

- وكما ذكرنا سابقاً يجب تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" من قبل مجموعة الشركات والتى يكون الممول المقيم فى مصر بها هو الشركة الأم إذا حققت المجموعة إيرادات سنوية مجمعة تبلغ أو تتجاوز ٣ مليارات جنيه مصرى، فى حين تخضع الشركات التابعة المقيمة فى مصر لمجموعة شركات تكون الشركة الأم بها أجنبية للحد الذى تضعه منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (أى الإيرادات السنوية المجمعة للمجموعة تبلغ أو تتجاوز ٧٥٠ مليون يورو).

^{١٨} انظر الملحق الثالث المرفق بالفصل الخامس "إعداد المستندات" فى التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الخاصة بتسعير المعاملات للاطلاع على نموذج تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR".

^{١٩} سيتم فى المستقبل إصدار المزيد من الإرشادات العملية التى تتعلق بشروط تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" (أى شكل التقرير والتعليمات الخاصة به وتقديم التقرير إلكترونياً... الخ).

■ تستخدم المصلحة تقرير على مستوى كل دولة على حدة " CbCR " مبدئياً بهدف تقييم مخاطر تسعير المعاملات والمخاطر الأخرى المتعلقة بالضرائب وتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح كلما أمكن. وبذلك فإن تقرير على مستوى كل دولة على حدة " CbCR " لا يوفر دليلاً شاملاً يجزم بما إذا كان قد تم تسعير المعاملات وفقاً للسعر المحايد أم لا، كما أن المعلومات المتضمنة بالتقرير لا تستخدم كبديل للتحليل التفصيلي لتسعير المعاملات الموضح بكلاً من الملفين المحلي والرئيسي.

٥-٩ الاعتبارات العملية الأخرى الواجب مراعاتها

بصفة عامة تطبق كافة القواعد الواردة بالقانون فيما يتعلق بإمسك الدفاتر وإعداد المستندات أيضاً على الدفاتر والمستندات الخاصة بتسعير المعاملات، ولكن يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

١- تقديم الدفاتر والمستندات للمصلحة:

■ يتحتم على الممولين تقديم المستندات الخاصة بتسعير معاملاتهم للمصلحة سنوياً، وعلى سبيل التحديد يجب على الممولين تقديم الملفين المحلي والرئيسي مباشرة لإدارة تسعير المعاملات بالمصلحة. وحيث أن الملف الرئيسي يتعلق بمجموعة الأشخاص المرتبطة ككل فينبغي إعداده وفقاً لتاريخ تقديم الإقرار الضريبي الكلي للشركة الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة، وعلى ذلك يجب أن يقدم الممول الملفين للمصلحة في الموعد المناسب.

■ يجب تقديم الملف المحلي إلى إدارة تسعير المعاملات بالمصلحة في موعد أقصاه شهرين من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي الوارد بالقانون.

■ وبصفة عامة يجب تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة " CbCR " في خلال عام من نهاية العام المالي الذي يغطيه التقرير. ويجب تقديم التقرير في الدولة التابعة لها الشركة الأم، وسوف يتم مشاركة التقرير بين الإدارات الضريبية ذات الصلة من خلال تبادل المعلومات التلقائي تبعاً للآليات المتبعة بين الحكومات. وتشترط هذه التعليمات الإرشادية إعداد التقرير عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٨ لمجموعة الأشخاص المرتبطة، وعلى ذلك يجب تقديمه خلال ١٢ شهراً التالية لنهاية السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ لمجموعة الأشخاص المرتبطة. (٢٠)

■ كما ينبغي التأكيد على أن مدى ملائمة المستندات الخاصة بتسعير المعاملات (كمأ وكيفاً) تتحدد باستيفائها لكافة المعلومات ودقتها وتقديمها في الوقت المناسب. وبذلك فمن أجل ضمان إعداد مستندات ملائمة تنصح المصلحة الممولين بإعداد الدفاتر والمستندات الخاصة بتسعير معاملاتهم في نفس وقت إتمام المعاملة.

■ كما أن اتباع المنهج الذي يتم بمقتضاه إعداد ثلاثة مجموعات من مستندات تسعير المعاملات سوف يُمكن الممولين من إعداد مستندات تسعير معاملاتهم بشكل منظم ويضمن للمصلحة قيام الممولين بتحليل موقف تسعير معاملاتهم التي أقرروا عنها في إقراراتهم الضريبية وأنهم راعوا بدقة البيانات المتاحة عن المعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة، كما يضمن ثبات موقف تسعير معاملاتهم.

٢- تحديث المستندات

■ ينبغي على الممولين إعداد المستندات الخاصة بتسعير معاملاتهم سنوياً وذلك لدعم موقفهم في تسعير معاملاتهم أو تحديث المستندات الخاصة بتسعير معاملاتهم التي توضح أي تغيرات في النشاط وتؤثر على معاملاتهم البينية. ولذلك تنصح المصلحة الممولين بمراجعة مستندات تسعير معاملاتهم سنوياً لتقييم ما إذا كانت التحليلات الوظيفية والاقتصادية ما زالت مقبولة ودقيقة.

■ ومن أجل تخفيف أعباء الالتزام على الممولين تُوصي المصلحة بأن يقوم الممولين بإجراء بحث جديد لمعايير المقارنة كل ثلاث سنوات وليس سنوياً، على أن يتم تحديث نتائج البحث سنوياً من خلال مراجعة الشركات/ المعاملات المتخذة كأساس للمقارنة بهدف تقييم ما إذا كانت تلك الشركات/ المعاملات تصلح لأن تتخذ كأساس للمقارنة، وكذلك تحديث المعلومات المالية سنوياً من أجل تطبيق مبدأ السعر المحايد بشكل يمكن الاعتماد على نتائجه.

٣- المستندات الأصلية التي يجب تقديمها

■ يجب أن يدرك مولو الضريبة أنه في حالة الفحص الضريبي لن تقبل المصلحة الصور الضوئية للمستندات المطلوب تقديمها وتقبل فقط أصول مستندات تسعير المعاملات.

٤- إمساك دفاتر ومستندات بلغات أخرى بخلاف اللغة العربية

■ في حالة إعداد وإمسك دفاتر تسعير المعاملات والمستندات المؤيدة لها بلغة أخرى بخلاف اللغة العربية، يحق للمصلحة أن تطلب من ممول الضريبة تقديم ترجمة رسمية معتمدة للدفاتر والمستندات المطلوبة على نفقته الخاصة.

^{٢٠} السنة المالية المتعلقة بفترة التقارير المجمع لأغراض القوائم المالية وليس الأعوام الضريبية أو فترات إعداد التقارير المالية للشركات التابعة.

الجزء الأول

٥- فترة التقادم والفترة التي ينصح بالاحتفاظ بالدفاتر والمستندات خلالها

■ وفقاً للمادة (٩١) من القانون، يلتزم ممولو الضريبة بالاحتفاظ بالدفاتر والمستندات لمدة خمس سنوات تبدأ من آخر ميعاد لتقديم الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي تخص هذه المستندات. وبالرغم من أن نفس فترة التقادم تنطبق على مستندات تسعير المعاملات، ففي بعض الحالات، يكون من مصلحة ممول الضريبة الاحتفاظ بمستندات تسعير المعاملات بعد تلك الفترة خاصة عندما تدعم هذه المستندات مدى إمكانية الاعتماد على الأسعار المحايدة المحددة لسنة تالية كما هو الحال في التعاقدات طويلة الأجل

٦- عبء الإثبات

■ تضع المادة (١٢٩) من القانون عبء الإثبات مبدئياً على المصلحة بشرط أن يلتزم ممول الضريبة بشروط القانون. ولكن وفقاً للمادتين (٩٠) و(١٣٠) من القانون ينتقل عبء الإثبات إلى الممول في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو عدم تقديم البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي.

■ وبناء عليه ففي حالة عدم قيام الممول بتقديم المستندات التي توضح كيفية تسعير معاملاته أو تقديم مستندات غير كافية أو غير صحيحة، فمن الممكن أن يتم تصنيف الممول في درجة مخاطرة أعلى ويحق للمصلحة في هذه الحالة أن تقوم هي بتحديد السعر المحايد.

■ لذلك لعدم تحمل عبء الإثبات ينبغي على ممولى الضريبة إعداد والاحتفاظ بالدفاتر والمستندات التي تثبت الإجراءات التي قاموا بها لوضع سياسة مناسبة لتسعير معاملاتهم وتطبيق مبدأ السعر المحايد.

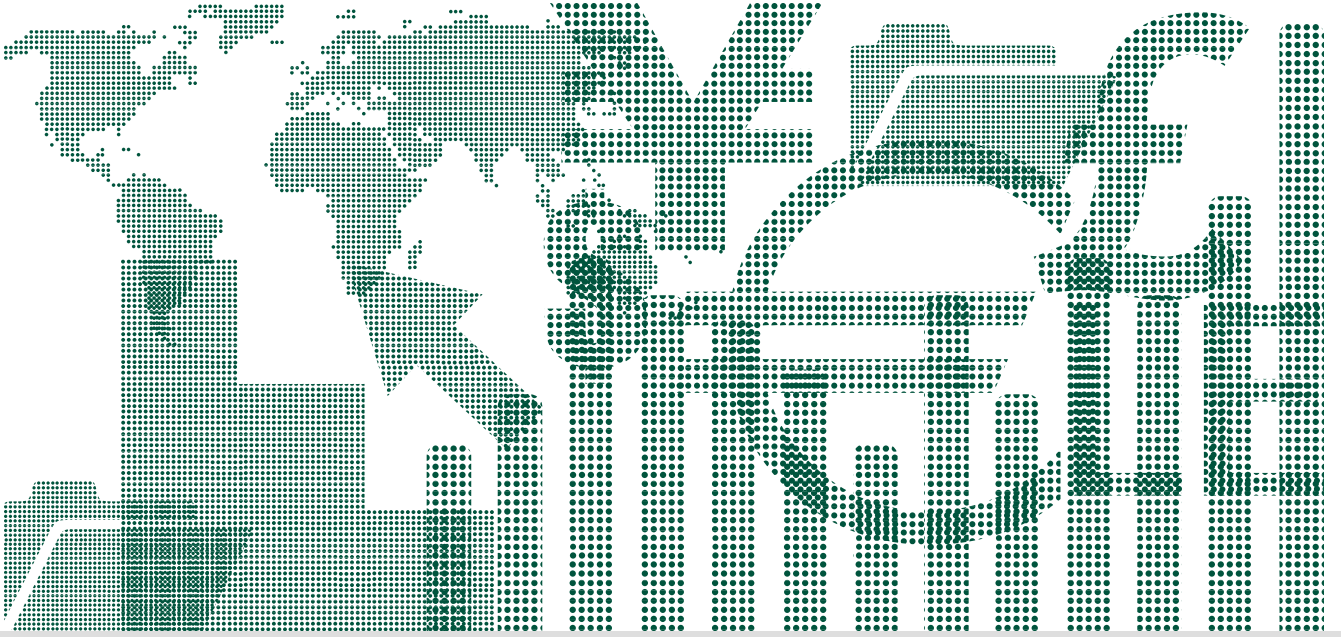
■ كما أن اتباع المنهج الذي يتم بمقتضاه إعداد ثلاثة مجموعات من مستندات تسعير المعاملات سوف يُمكن الممولين من إعداد مستندات تسعير معاملاتهم بشكل منظم ويضمن للمصلحة قيام الممولين بتحليل موقف تسعير معاملاتهم التي أقرروا عنها في إقراراتهم الضريبية وأنهم راعوا بدقة البيانات المتاحة عن المعاملات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة، كما يضمن ثبات موقف تسعير معاملاتهم.

٧-التسويات الخاصة بتسعير المعاملات والغرامات المفروضة عليها

■ ينص القانون على نسب الغرامات المحددة وفقاً لقيمة الوعاء الضريبي السنوى المتنازع عليه. وتُطبق نفس أحكام الغرامات في حالة إجراء تسويات ناتجة عن فحص تسعير المعاملات.

ملخص الفصل الخامس

- ينبغي أن يكون الهدف الرئيسى لممول الضريبة هو أن يثبت للمصلحة أن أسعار معاملاته تم تحديدها وفقاً لمبدأ السعر المحايد.
- لا يوجد قائمة محددة من المستندات التى ينبغي على كافة ممولى الضريبة إعدادها والاحتفاظ بها من أجل تفسير كيفية تسعير معاملاتهم، لأن المستندات المناسبة تعتمد على حالة وظروف كل ممول على حدة.
- يتحتم على الممولين إعداد المستندات الخاصة بتسعير معاملاتهم وفقاً للمنهج الجديد الذى يتم بمقتضاه إعداد ثلاث مجموعات من المستندات وهى الملف الرئيسى والملف المحلى وتقرير على مستوى كل دولة على حدة "CbCR" (بشرط تحقيق حد الإيرادات). وأثناء ذلك توصى المصلحة بقيام ممول الضريبة بإعداد الملفين المحلى والرئيسى الخاصين بتسعير معاملاتهم من خلال المنهج المكون من أربعة خطوات الموضح فى الفصل الثانى بالجزء الأول من هذه التعليمات الإرشادية.
- يتحتم على الممولين إعداد المجموعات الثلاثة من المستندات سنوياً وتقديمها للإدارات الضريبية ذات الصلة، كما يشترط عليهم تحديث التحليلات الخاصة بتسعير معاملاتهم سنوياً عند الضرورة.
- يقع عبء الإثبات مبدئياً على المصلحة، ولكن فى حالة عدم قيام ممول الضريبة بتقديم المستندات التى توضح كيفية تسعير معاملاته للمصلحة فسوف ينتقل عبء الإثبات على الممول.



أمثلة توضيحية

ملحق

ملحق: أمثلة توضيحية

■ يتضمن هذا الجزء مجموعة من الأمثلة التي تستعرض المفاهيم والخصائص والافتراضات الأساسية لكل طريقة من الطرق التقليدية لتسعير المعاملات التي سبق شرحها في الفصل الرابع بالجزء الأول من هذه التعليمات لتعريف ممولى الضريبة كيفية تطبيق هذه الطرق عملياً.

مثال توضيحي شامل

- بالإشارة إلى المثال التوضيحي رقم (١) فى الفصل الأول بالجزء الأول من هذه التعليمات:
- شركة فرانكو هي شركة أم مقيمة فى فرنسا وتمتلك ٥٥٪ من أسهم شركة إيجيكو التابعة لها فى مصر، كما تمتلك ٥١٪ من أسهم شركة جريكو التابعة لها فى اليونان.
 - تقوم شركة إيجيكو بإنتاج المنتج (س) وبيعه إلى شركة جريكو باليونان.
- قامت مصلحة الضرائب المصرية باختيار إيجيكو ضمن عينة الفحص وقامت بإجراء التحليل التالى للتأكد من تطبيق السعر المحايد بالنسبة للمعاملة البينية الخاصة ببيع المنتج (س) من شركة إيجيكو إلى شركة جريكو.

■ قائمة الدخل للشركتين التابعتين كما يلي:

قائمة الدخل لشركة إيجيكو(المُصنع):	جنيه
قيمة المبيعات إلى شركة جريكو	١٠٠٠٠٠ (سعر المعاملة البينية)
(١٠٠٠ وحدة مباعة بواقع ١٠٠ جنيه / للوحدة)	
مخصوماً منها	
تكاليف التصنيع	(٧٥٠٠٠)
مجمّل الربح	٢٥٠٠٠
مخصوماً منه	
مصروفات التشغيل	(١٥٠٠٠)
صافى الربح	١٠٠٠٠
قائمة الدخل لشركة جريكو(الموزع):	جنيه
مبيعات للغير	١٦٠٠٠٠
مخصوماً منها	
المشتريات من الشركة المصنعة	(١٠٠٠٠٠) (سعر المعاملة البينية)
مجمّل الربح	٦٠٠٠٠
مخصوماً منه مصروفات التشغيل	(٤٠٠٠٠)
صافى الربح	٢٠٠٠٠

■ بافتراض الحالات التالية:

الحالة الأولى:

- تم اختيار طريقة السعر الحر المقارن، وقامت المصلحة باختيار معاملة ماثلة بين شركتين مستقلتين تقوم إحداهما ببيع منتجات ماثلة للأخرى فى ظروف ماثلة بسعر ١٠٨,٧٥ جنيه للوحدة.

الحالة الثانية:

- تم اختيار طريقة سعر إعادة البيع، وقامت المصلحة باختيار معاملة ماثلة يقوم فيها موزع مستقل / ماثل بأداء وظائف ماثلة باستخدام أصول ماثلة ويتحمل مخاطر ماثلة ويحقق هامش مجمل ربح بنسبة ٣٢٪.

الحالة الثالثة:

- تم اختيار طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح، وقامت المصلحة باختيار معاملة ماثلة مستقلة تقوم من خلالها شركة مُصنعة مستقلة بأداء وظائف ماثلة باستخدام أصول ماثلة وتواجه مخاطر ماثلة وتحقق هامش ربح مضاف للتكلفة بنسبة ٤٥٪.

■ التحليل:

الحالة الأولى:

■ وفقاً لطريقة السعر الحر المقارن، وبفرض عدم وجود أية اختلافات بين المعاملتين البينية والمماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة، ستقوم المصلحة بالآتي:

١. النظر إلى سعر بيع الوحدة المصنعة من المنتج والمباعة من شركة إيجيكو إلى شركة جريكو. وفى هذه الحالة سعر البيع / للوحدة = ١٠٠ جنيه (المعاملة البينية).
٢. مقارنة سعر البيع للوحدة المشار إليه بسعر بيع الوحدة فى المعاملة المماثلة المستقلة التى تم اختيارها. وفى هذه الحالة سعر بيع الوحدة فى المعاملة المماثلة المستقلة = ١٠٨,٧٥ جنيه (المعاملة المستقلة).
٣. الحكم على ما إذا كان سعر المعاملة بين شركة إيجيكو وشركة جريكو يتفق مع سعر المعاملة المستقلة المماثلة.

وبمقارنة السعريين يتبين للمصلحة أن سعر المعاملات البينية بين شركة إيجيكو وشركة جريكو (١٠٠ جنيه / الوحدة) ليس هو السعر المحايد حيث أنه لا يتناسب مع سعر المعاملة المماثلة المستقلة (١٠٨,٧٥ جنيه / للوحدة)، ومن ثم تقرر المصلحة إجراء تسوية لقيمة المبيعات إلى شركة جريكو، مما ينتج عنه تبعاً لذلك تعديل الربح الخاضع للضريبة ومن ثم قيمة الضريبة المستحقة.

وموضح فيما يلى قائمة الدخل لشركة إيجيكو:

شركة إيجيكو (قائمة الدخل المعدلة):
المبيعات لشركة جريكو
(١٠٠٠ وحدة مباعة بواقع ١٠٨,٧٥ جنيه / الوحدة)

جنيه
١٠٨,٧٥٠ (السعر المحايد بعد إجراء التسوية)

(٧٥٠,٠٠٠)
٣٣,٧٥٠

(١٥٠,٠٠٠)
١٨٧,٥٠٠

مخصوماً منها
تكاليف التصنيع
إجمالى الربح
مخصوماً منها
مصروفات التشغيل
صافى الربح

وقد أدت هذه التسويات إلى زيادة فى ربح شركة إيجيكو الخاضع للضريبة بنسبة ٨٧,٥٪ [(١٠٨,٧٥٠ / (١٠٠,٠٠٠ - ١٨٧,٥٠٠)) × ١٠٠].

الحالة الثانية:

■ وفقاً لطريقة سعر إعادة البيع، وبفرض عدم وجود أية اختلافات بين المعاملتين البينية والمماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة، ستقوم المصلحة بما يلى:

- ١) النظر إلى هامش مجمل الربح الذى حققته شركة جريكو (الموزع). وفى هذه الحالة فإن هامش مجمل الربح الذى حصلت عليه شركة جريكو = (١٦٠,٠٠٠ / ٦٠٠,٠٠٠) × ١٠٠ = ٣٧,٥٪

٢) مقارنة هامش مجمل الربح المحسوب أعلاه بهامش مجمل الربح الذى حصل عليه موزع مستقل مماثل يقوم بأداء وظائف مماثلة باستخدام أصول مماثلة ويتحمل مخاطر مماثلة. وفى هذه الحالة يكون هامش مجمل الربح المماثل المستقل هو ٣٢٪

٣) الحكم على ما إذا كان هامش مجمل الربح الذى حققته شركة جريكو فى معاملتها مع شركة إيجيكو يتفق مع هامش مجمل الربح الذى حققه الموزع المماثل المستقل الذى تم اختياره كأساس للمقارنة.

وبمقارنة هامشى مجمل الربح، تبين للمصلحة أن هامش مجمل الربح الذى حققته شركة جريكو (٣٧,٥٪) لا يتفق مع هامش مجمل الربح الذى حققه الموزع المماثل المستقل الذى تم اختياره كأساس للمقارنة فى معاملات ماثلة (٣٢٪). ويعنى هذا أن سعر المعاملة البينية بين شركة إيجيكو وشركة جريكو ليس هو السعر المحايد.

وبناءً عليه، تقوم المصلحة بإجراء التسويات التالية لتحديد السعر المحايد للمعاملة البينية بين شركتي إيجيكو وجريكو:

$$\begin{aligned} \text{هامش مجمل الربح طبقاً للسعر المحايد} &= ٣٢\% \\ \text{السعر المحايد} &= \text{المبيعات للغير} - (\text{هامش مجمل الربح طبقاً للسعر المحايد} \times \text{المبيعات للغير}) \\ &= ١٦٠,٠٠٠ - (٣٢\% \times ١٦٠,٠٠٠) \\ &= ١٠٨,٨٠٠ - ٥١,٢٠٠ = ٥٧,٦٠٠ \text{ جنيه.} \end{aligned}$$

وفيما يلي قائمة الدخل المعدلة لشركة إيجيكو:

شركة إيجيكو (قائمة الدخل المعدلة)	جنيه
المبيعات لشركة جريكو	١٠٨,٨٠٠ (سعر المعاملة بعد إجراء التسوية)
(١٠٠٠ وحدة مباعة بواقع ١٠٨,٨ جنيه / للوحدة)	
مخصوما منها	
تكاليف التصنيع	(٧٥,٠٠٠)
إجمالي الربح	٣٣,٨٠٠
مصروفات التشغيل	(١٥,٠٠٠)
صافي الربح	١٨,٨٠٠

وقد أدت هذه التسويات إلى زيادة في ربح شركة إيجيكو الخاضع للضريبة بنسبة ٨٨٪ $[(١٠,٠٠٠ / (١٠,٠٠٠ - ١٨,٨٠٠))]$.

الحالة الثالثة:

وفقاً لطريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش مجمل الربح، وبفرض عدم وجود أية اختلافات بين المعاملتين البينية والمماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة، ستقوم المصلحة بما يلي:

(١) النظر إلى هامش مجمل الربح المضاف إلى التكلفة الذي حققته شركة إيجيكو (المُصنع) وفي هذه الحالة كان مجمل هامش الربح الذي حققته شركة إيجيكو = $(٧٥,٠٠٠ - ١٠,٠٠٠) / ٧٥,٠٠٠ = ٣٣\%$

(٢) مقارنة هامش الربح المحسوب أعلاه والذي حققته شركة إيجيكو في معاملته البينية المذكورة، بهامش الربح الذي يحققه المُصنع المماثل المستقل في المعاملة المماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة وهو في هذه الحالة ٤٥٪

(٣) الحكم على ما إذا كان هامش الربح الذي أضافته شركة إيجيكو في معاملتها البينية مع شركة جريكو يتفق مع هامش الربح الذي يحققه المُصنع المماثل المستقل في المعاملة المماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة.

وبمقارنة هامشي الربح اكتشفت المصلحة أن هامش الربح في المعاملة البينية بين شركة إيجيكو وشركة جريكو (٣٣٪) لا يتفق مع هامش الربح الذي يحققه المُصنع المماثل المستقل في المعاملة المماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة (٤٥٪). ويعنى ذلك أن سعر المعاملة البينية بين شركتي إيجيكو وجريكو ليس هو السعر المحايد.

وبناءً عليه تقوم المصلحة بإجراء التسويات التالية لتحديد السعر المحايد للمعاملة البينية بين شركتي إيجيكو وجريكو

إجمالي الربح بعد إجراء التسوية = $٧٥,٠٠٠ \times ٤٥\% = ٣٣,٧٥٠$ جنيه
السعر المحايد = $٧٥,٠٠٠ + ٣٣,٧٥٠ = ١٠٨,٧٥٠$ جنيه

وفيما يلي قائمة الدخل المعدلة لشركة إيجيكو:

شركة إيجيكو (قائمة الدخل المعدلة)	جنيه
المبيعات لشركة جريكو	١٠٨,٧٥٠ (سعر المعاملة بعد التعديل)
(١٠٠٠ وحدة مباعة بواقع ١٠٨,٧٥ جنيه / للوحدة)	
مخصوما منها	
تكاليف التصنيع	(٧٥,٠٠٠)
إجمالي الربح	٣٣,٧٥٠
مصروفات التشغيل	(١٥,٠٠٠)
صافي الربح	١٨,٧٥٠

وقد أدت هذه التسويات إلى زيادة في ربح شركة إيجيكو الخاضع للضريبة بنسبة ٨٧,٥٪ $[(١٠,٠٠٠ / (١٠,٠٠٠ - ١٨,٧٥٠))]$.

ويتضح من المثال السابق أن استخدام كل من طرق التسعير التقليدية أدى إلى ذات السعر المحايد للمعاملة البينية بين شركتي إيجيكو وجريكو في كل من الحالات الثلاثة الموضحة أعلاه.

الخلاصة

فى بيئة أعمال مثالية من المتوقع أن يؤدى استخدام كل من الطرق الثلاثة على حدة - لتسعير إحدى المعاملات البينية - إلى التوصل إلى نفس السعر المحايد لتلك المعاملة، ولكن من الناحية العملية يجب مراعاة أنه نظراً لصعوبة وجود معاملات مستقلة مماثلة تماماً للمعاملات البينية المراد تسعيرها فإن استخدام أكثر من طريقة تسعير ينتج عنه غالباً ما يُطلق عليه "مدى الأسعار المحايدة".

مثال على طريقة السعر الحر المقارن:

■ شركة إيجيبيكو شركة مصرية تابعة لشركة جابكو الكائنة فى اليابان.

■ من أجل توزيع المنتج س فى مصر، تقوم شركة جابكو ببيع المنتج س لشركتين: شركتها التابعة إيجيبيكو، وشركة إيجيتال وهى شركة مصرية مستقلة.

■ تباع شركة جابكو المنتج س لشركة إيجيبيكو على أساس السعر شامل تكلفة المنتج ومصروفات التأمين والشحن (القيمة سيف)، بينما تحصل شركة إيجيتال على المنتج س على أساس السعر تسليم المصنع (القيمة فوب).

■ واختارت المصلحة شركة إيجيبيكو لفحصها وإجراء التحليل التالى لاتخاذ قرار بشأن ما إذا كان قد تم بيع المنتج س من شركة جابكو لشركة إيجيبيكو بالسعر المحايد أم لا:

- فى مارس ٢٠٠٩ قامت شركة جابكو ببيع ٧٠٠٠ وحدة من المنتج س إلى شركة إيجيبيكو بسعر ١٠٠ جنيه مصرى للوحدة (يتضمن ذلك ٥ جنيه مصرى مصروفات شحن / للوحدة، ٤ جنيه مصرى مصروفات تأمين / للوحدة، و ٥ جنيه رسوم / للوحدة)، بينما باعت نفس كمية الوحدات من المنتج س خلال نفس الفترة الزمنية لشركة إيجيتال بسعر ٧٥ جنيه للوحدة.
- قامت المصلحة بإجراء تحليل درجة التماثل، الذى قامت المصلحة بناءً عليه باختيار المعاملة المستقلة بين شركتي جابكو وإيجيتال كأساس للمقارنة باعتبارها معاملة مماثلة للمعاملة البينية قيد الفحص.
- قامت المصلحة بإجراء التسويات التالية على المعاملة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة، وذلك لمعالجة أثر الفروق الجوهرية بين المعاملتين البينية والمستقلة:

سعر الوحدة من المنتج س المباعة لشركة إيجيتال	جنيه	جنيه
	٧٥	

مضافاً إليها:

التسوية الخاصة بقيمة الشحن / وحدة	٥
التسوية الخاصة بقيمة التأمين / وحدة	٤
التسوية الخاصة بقيمة الرسوم الجمركية / وحدة	٥
.....	

إجمالى التسويات / للوحدة ١٤

سعر البيع المعدل للمماثل المستقل / وحدة من المنتج س ٨٩

وبفرض عدم وجود أية اختلافات أخرى بين المعاملتين البينية والمماثلة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة، وبمقارنة سعر بيع وحدة المنتج س من شركة جابكو إلى شركة إيجيبيكو (١٠٠ جنيه) بسعر البيع المعدل للمماثل المستقل للوحدة من المنتج س من شركة جابكو إلى شركة إيجيتال (٨٩ جنيه)، تبين للمصلحة أن سعر المعاملة البينية ليس هو السعر المحايد وأنه مبالغ فيه، مما نتج عنه تقليل الربح الخاضع للضريبة لشركة إيجيبيكو.

وبذلك قامت المصلحة بتعديل سعر شراء الوحدة من المنتج س فى حسابات شركة إيجيبيكو وفقاً للسعر المحايد لى يصبح ٨٩ / للوحدة (٧٥ / للوحدة + ١٤ / للوحدة) بدلاً من ١٠٠ جنيه، ونتج عن ذلك زيادة فى الربح الخاضع للضريبة بمقدار ٧٧٠٠٠ جنيه مصرى.

والجدير بالذكر أن هذا المثال يقوم على فرض أن الاختلافات بين المعاملتين البينية والمستقلة فيما يتعلق بمصروفات الشحن والتأمين والرسوم الجمركية لا تعكس قيام شركة إيجيتال بأداء أية وظائف إضافية أو تحمل أية مخاطر أكبر، وذلك بغرض التبسيط. مع الأخذ فى الاعتبار أنه فى ظل غياب هذا الفرض، ستظهر المزيد من الفروق الجوهرية بين المعاملتين البينية والمستقلة، الأمر الذى يوجب إجراء المزيد من التسويات لمعالجة أثر هذه الفروق.

مثال على طريقة سعر إعادة البيع:

- **إيجيبكو** شركة مصرية تابعة لشركة **جابكو** الكائنة فى اليابان.
- تنتج شركة **جابكو** كاميرات رقمية: النموذج (أ) والنموذج (ب).
- كلا النموذجين متشابه فى الخصائص، والتصميم، وعمليات ووظائف التشغيل.
- تتبع شركة **جابكو** الاستراتيجية التالية من أجل توزيع إنتاجها من الكاميرات الرقمية فى مصر:
 - تقوم شركة **جابكو** ببيع النموذج (أ) من الكاميرات لشركة **إيجيبكو** (معاملة بينية) والتي تقوم بدورها ببيعها إلى تجار مستقلين فى مصر.
 - من ناحية أخرى تقوم شركة **جابكو** ببيع النموذج (ب) من الكاميرات الرقمية لشركة **إيجى ديجيتال** وهي شركة مستقلة مصرية (معاملة مستقلة)، وتقوم **إيجى ديجيتال** ببيعها لتجار مستقلين فى مصر.
- تتمثل الفروق فى الوظائف المؤداة بين المعاملتين البينية والمستقلة الموضحتين أعلاه فيما يلي:
 - تقوم شركة **جابكو** بإعداد مواد تدريبية كما تقوم بتدريب إدارة المبيعات بشركة **إيجى ديجيتال** مجاناً، بينما تقوم شركة **إيجيبكو** بإعداد المادة التدريبية بنفسها، كما تقوم بتدريب إدارة مبيعاتها وتحمل تكاليف التدريب.
 - تتحمل شركة **جابكو** مخاطر الضمان فى حالة معاملاتها مع أشخاص مستقلة، بينما تتحمل شركة **إيجيبكو** مخاطر الضمان فى حالة معاملاتها البينية مع **جابكو**.
- كلا السوقين للنموذج (أ) والنموذج (ب) من الكاميرات الرقمية متماثل فى مصر.
- لأغراض التبسيط، يقوم هذا المثال على فرض عدم وجود أية فروق أخرى بين المعاملتين البينية والمستقلة.
- أثناء فحص الإقرار الضريبى الذى قدمته شركة **إيجيبكو** عن السنة المالية ٢٠١٦ وجدت لجنة الفحص بمصلحة الضرائب المصرية المعاملات التالية بين أعضاء المجموعة:
 - فى ١٥ يناير ٢٠١٦ قامت شركة **إيجيبكو** بشراء ٥٠٠٠ كاميرا ديجيتال نموذج (أ) من شركة **جابكو** بسعر ١٠٠٠ جنيه / للكاميرا.
 - خلال فبراير ٢٠١٦ باعت شركة **إيجيبكو** ٥٠٠٠ كاميرا رقمية النموذج (أ) إلى مجموعة من التجار المستقلين فى مصر بسعر ١١٠٠ جنيه / للكاميرا.
 - قامت **إيجيبكو** بإعداد المواد التدريبية وتقوم بتدريب إدارة مبيعاتها على الكاميرا الرقمية النموذج (أ) بسعر ١٢٧٥٠ جنيه.
 - تبلغ قيمة تكلفة الضمان ٣٠٢٥٠ جنيه.
- قامت المصلحة بإجراء التحليل التالى لاتخاذ قرار بشأن ما إذا كان قد تم بيع الكاميرات الرقمية النموذج (أ) من شركة **جابكو** إلى شركة **إيجيبكو** بالسعر المحايد:
 - (١) قامت المصلحة باختيار المعاملة بين شركة **جابكو** وشركة **إيجى ديجيتال** كمعاملة مماثلة مستقلة.
 - (٢) تحقق شركة **إيجى ديجيتال** هامش مجمل ربح ١٣٪ عن مبيعاتها من الكاميرات الرقمية نموذج (ب) للتجار المستقلين بمصر
 - (٣) بالإضافة إلى ذلك قامت المصلحة بإجراء تحليل للوظائف للوصول إلى أية فروق جوهرية أخرى فى المعاملات بين الأشخاص المرتبطة والمستقلة لإجراء التسويات المناسبة لمعالجة أثر هذه الفروق.
 - (٤) من خلال إجراء تحليل الوظائف تبين للمصلحة أن شركة **إيجيبكو** تقوم بأداء وظائف تسويقية أكثر (إعداد مواد تدريبية وتدريب العاملين بإدارة المبيعات) من تلك الوظائف التى تؤديها شركة **إيجى ديجيتال**، ومن ثم فإنه بمقارنة الوظائف التى تؤديها شركة **إيجيبكو** بتلك التى تؤديها شركة **إيجى ديجيتال**، يتبين أنها غير متماثلة.
 - (٥) كما تبين للجنة الفحص الضريبى أن شركة **إيجيبكو** تتحمل مخاطر (مخاطر الضمان) أكبر من تلك التى تتحملها شركة **إيجى ديجيتال**، ومن ثم فإنه بمقارنة المخاطر التى تتحملها شركة **إيجيبكو** بتلك التى تتحملها شركة **إيجى ديجيتال**، يتبين أنها غير متماثلة.

٦) وبناءً على ذلك فإن الفروق بين الشركتين تعد فروقاً جوهرية من شأنها أن تؤثر عملياً على هامش مجمل الربح الذى تحققه كلا الشركتين، فقد قررت المصلحة إجراء التسويات التالية لمعالجة آثار هذه الفروق على مجمل الربح.

قائمة الدخل لشركة إيجيكو

مبيعات لأطراف ثالثة (٥٠٠٠ كاميرا × ١١٠٠ جنيهه) (-) مشتريات من شركة جابكو (٥٠٠٠ كاميرا × ١٠٠٠ جنيهه) مجمل الربح	٥,٥٠٠,٠٠٠ جنيهه ٥,٠٠٠,٠٠٠ جنيهه ٥٠٠,٠٠٠ جنيهه
--	---

التسويات

حيث يظهر تحليل الوظائف مجموعة من الفروق بين المعاملات والذي يمكن أن يؤثر بشكل عملي على هامش مجمل الربح، قامت المصلحة بإجراء تعديلات إضافية لحساب هذه الفروق، وللوصول لهامش مجمل الربح الصحيح.

صافى مبيعات شركة إيجيكو من الكاميرا الرقمية النموذج (أ) لتجار مستقلة ٥,٥٠٠,٠٠٠ جنيهه
هامش مجمل الربح المحقق لشركة إيجي ديجيتال فى المعاملة المماثلة المستقلة
(٥,٥٠٠,٠٠٠ × ١٣٪) = ٧١٥,٠٠٠ جنيهه
يضاف:

التسوية الخاصة بفروق الوظائف والمخاطر:	جنيه
تكاليف التدريب	١٣,٧٥٠
تكاليف الضمان	٣٠,٢٥٠
إجمالى التسويات	٤٤,٠٠٠
مجمل الربح المعدل	٧٥٩,٠٠٠

قائمة الدخل المعدلة لشركة إيجيكو

سعر البيع المعدل للكاميرات الرقمية النموذج (أ) من شركة جابكو إلى شركة إيجيكو
= صافى مبيعات شركة إيجيكو من الكاميرات الرقمية النموذج (أ) - مجمل الربح المعدل
= ٥,٥٠٠,٠٠٠ - ٧٥٩,٠٠٠ = ٤٧٤١,٠٠٠ جنيهه
سعر البيع المعدل للكاميرا = ٤,٧٤١,٠٠٠ / ٥٠٠٠ كاميرا = ٩٤٨,٢ جنيهه / للكاميرا.

قائمة الدخل لشركة إيجيكو

مبيعات لأطراف ثالثة (٥٠٠٠ كاميرا × ١١٠٠) (-) مشتريات من شركة جابكو (٥٠٠٠ كاميرا × ٩٤٨,٢) مجمل الربح	٥,٥٠٠,٠٠٠ جنيهه ٤,٧٤١,٠٠٠ جنيهه ٧٥٩,٠٠٠ جنيهه
---	---

بناءً على التسويات السابقة زاد مجمل ربح شركة إيجيكو بنسبة ٥١,٨٪.

(٧٥٩,٠٠٠ جنيهه مصرى - ٥٠٠,٠٠٠ جنيهه) / (٥٠٠,٠٠٠ جنيهه مصرى)، مما سيؤدى إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة لشركة إيجيكو والضريبة المستحقة عليه تبعاً لذلك.

ثالثاً: مثال على "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح"

- شركة إيجيكو شركة مصنعة متعددة الجنسيات مقيمة في مصر.
- تقوم شركة إيجيكو بتصنيع حافظات النقود الجلدية وتبيع إنتاجها إلى شركة بحرينكو وهي شركة تابعة أجنبية لشركة إيجيكو في دولة البحرين.
- إيجيتال شركة مصرية مستقلة تقوم بتصنيع حافظات النقود الجلدية وتبيع إنتاجها إلى موزعين مستقلين في دولة البحرين.
- تقوم شركة بحرينكو والموزعين المستقلين ببيع حافظات النقود الجلدية لتجار تجزئة مستقلة في دولة البحرين.
- بعد إجراء تحليل شامل لمدى التماثل / قابلية المقارنة، اختارت شركة إيجيكو شركة إيجيتال ومعاملاتها المستقلة المذكورة أعلاه كأساس للمقارنة بهدف تحديد السعر المحايد لمعاملاتها البينية مع شركة بحرينكو. وقد تم أخذ العوامل التالية في الاعتبار لإجراء هذا التحليل:
- مدى تماثل / قابلية مقارنة المنتجات وتحليل الوظائف:

 - المنتج الذي تقوم شركة إيجيكو بتصنيعه مماثل للمنتج المصنع بواسطة إيجيتال من حيث الخصائص والتصميم وعمليات ووظائف الإنتاج. كما أن كلا من شركة إيجيكو وإيجيتال تؤديان نفس الدور في المعاملة البينية والمعاملة المستقلة (أي أن إيجيكو وإيجيتال متماثلتان من حيث الوظائف المؤداة، والأصول المستخدمة، والمخاطر المصاحبة بواسطة كل منهما في المعاملتين البينية والمستقلة المماثلة)
 - مدى تماثل / قابلية مقارنة الأسواق: أسواق كلا المنتجين أيضاً متشابهة وكلا من شركة بحرينكو والموزعين المستقلة تجار جملة.
 - عوامل أخرى: يوجد عوامل أخرى أيضاً مشابهة مثل المرحلة الزمنية، وحجم المعاملة، وشروط التعاقد، الخ.

- لأغراض التبسيط، يقوم هذا المثال على فرض عدم وجود أية فروق أخرى بين المعاملتين البينية والمستقلة.
- طبقاً للبيانات المتاحة عن المعاملة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة، فإن إيجيتال تحقق ١٠٪ هامش مجمل ربح مضاف للتكلفة وذلك عن مبيعاتها إلى الموزعين المستقلين في دولة البحرين.
- وبذلك تستخدم شركة إيجيكو هامش مجمل ربح بنسبة ١٠٪ لتسعير معاملاتها البينية.
- عند فحص الإقرار الضريبي المقدم من شركة إيجيكو عن السنة المالية ٢٠١٦ وجدت المصلحة المعاملات البينية التالية:

 - في ١٢ يوليو ٢٠١٦ قامت شركة إيجيكو بإنتاج ١٠٠٠ وحدة من حافظات النقود الجلدية بسعر ٢٠٠ جنيه للوحدة.
 - خلال شهر أغسطس ٢٠١٦ باعت شركة إيجيكو ١٠٠٠ وحدة من حافظات النقود الجلدية لشركة بحرينكو بسعر ٢٢٠ جنيه للوحدة.

- عند فحص المعاملة البينية من أجل تقييم مدى إمكانية الاعتماد على سعرها، تبين للمصلحة فرق جوهري بين المعالجات المحاسبية التي تتبعها شركة إيجيكو وبين تلك المتبعة في إيجيتال.
- ويرجع الفرق للطريقة التي تستخدمها كل شركة لحساب أساس احتساب التكاليف. فشركة إيجيكو تعالج التكاليف الإشرافية والعمومية والإدارية باعتبارها مصروفات تشغيل، وبذلك لا تظهر هذه التكاليف ضمن تكاليف الإنتاج في المعاملة قيد الفحص، بينما تعالج إيجيتال تكاليفها الإشرافية العمومية والإدارية كجزء من تكلفة الإنتاج.
- وبعد هذا الفرق أحد الفروق الجوهرية التي من شأنها التأثير على درجة التماثل بين المعاملتين البينية والمستقلة المختارة كأساس للمقارنة، حيث أن هذا الفرق قد يؤدي إلى تقليل قيمة هامش الربح الذي تحققه إيجيتال والمتخذ كأساس للمقارنة بين المعاملتين، ويؤدي ذلك بدوره إلى تقدير قيمة هامش ربح شركة إيجيكو بأقل من قيمته التي يجب إضافتها على تكاليف الإنتاج للمعاملة البينية، مما ينتج عنه تسعير هذه المعاملة بقيمة أقل من السعر المحايد.
- لذلك يجب إجراء تسويات لهامش مجمل الربح الذي تحققه إيجيتال بهدف أن تتناسب معالجاتها المحاسبية مع تلك المتبعة في شركة إيجيكو بدلاً من استخدام هامش مجمل الربح المذكور مباشرة لتسعير المعاملة البينية.

■ طبقاً للبيانات المتاحة فى المعاملة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة فإن إيجيبتال تقوم بإنتاج الوحدة من حافظات النقود الجلدية بسعر ٢١٠ جنيه للوحدة (نسبة ٧٪ من هذه القيمة تمثل تكاليف إشرافية وعمومية وإدارية) وتبيع إنتاجها لموزعين مستقلين فى دولة البحرين بسعر ٢٣١ جنيه للوحدة.

■ لذلك قررت المصلحة إجراء التسويات التالية لتوحيد أساس احتساب التكاليف فى كلا المعاملتين بهدف تحديد مدى إمكانية الاعتماد على السعر الذى تبيع به شركة إيجيبتكو فى المعاملة قيد الفحص.

قائمة الدخل لشركة إيجيبتكو (بالجنيه المصرى)		قائمة الدخل لإيجيبتال (بالجنيه المصرى)	
المبيعات إلى شركة بحرينكو (١٠٠٠ وحدة × ٢٢٠ ج.م للوحدة)	٢٢٠,٠٠٠	المبيعات إلى موزعين مستقلين (١٠٠٠ وحدة × ٢٣١ ج.م للوحدة)	٢٣١,٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات (١٠٠٠ وحدة × ٢٠٠ ج.م)	٢٠٠,٠٠٠	(-) تكلفة المبيعات (١٠٠٠ وحدة × ٢١٠ ج.م)	٢١٠,٠٠٠
مجمول الربح	٢٠,٠٠٠	مجمول الربح	٢١,٠٠٠
نسبة هامش مجمول الربح	$\frac{٢٠,٠٠٠}{٢٢٠,٠٠٠} = ٩,١\%$	نسبة هامش مجمول الربح	$\frac{٢١,٠٠٠}{٢٣١,٠٠٠} = ٩,١\%$

التسويات

بناء على البيانات المتاحة وبعد فحص المستندات التى قدمتها شركة إيجيبتكو لإجراء تسويات على السعر المحدد للمعاملة البينية الموضحة بأعلاه وفقاً للسعر المحايد، توصلت المصلحة إلى النتائج التالية:

(١) بالرغم من أن شركة إيجيبتكو اختارت معاملة مستقلة ماثلة إلى حد كبير لمعاملتها البينية وأن المصلحة مقتنعة بأنه لا يوجد مشكلة فى المعاملة المستقلة المختارة، ألا أن السعر المحدد للمعاملة البينية فيما سبق ليس هو السعر المحايد.

(٢) بمراجعة خطوات التسعير التى اتبعتها شركة إيجيبتكو عند تحديد السعر المحايد للمعاملة البينية قيد الفحص تبين أن شركة إيجيبتكو استخدمت هامش الربح المضاف على التكلفة الذى حققته إيجيبتال مباشرة دون إجراء تسويات لتعديل المعالجات المحاسبية التى اتبعتها الشركة المستقلة لكى تتناسب مع المعالجات المحاسبية لشركة إيجيبتكو، مما أدى إلى فرق واضح فى أساس احتساب التكاليف وبالتالي أدى إلى تقليل قيمة هامش الربح.

(٣) لذلك قامت المصلحة بإجراء تسويات إضافية لحساب تلك الفروق والتوصل لمجمول هامش الربح الفعلى. التسويات التى تم إجراؤها على تكلفة الإنتاج فى المعاملة المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة:

جنيه	
تكلفة الإنتاج متضمنة التكاليف الإشرافية والعمومية والإدارية	٢١٠,٠٠٠
(-) التكاليف الإشرافية والعمومية والإدارية	١٤,٧٠٠
(٧٪ × ٢١٠,٠٠٠ ج.م)	
تكلفة الإنتاج المعدلة	١٩٥,٣٠٠

لذلك فإن هامش مجمول الربح الذى حققته إيجيبتال سيتم تعديله وفقاً لذلك كما يلى:

جنيه	
المبيعات إلى شركة مستقلة فى دولة البحرين	٢٣١,٠٠٠
(-) تكلفة الإنتاج المعدلة	١٩٥,٣٠٠
مجمول الربح	٣٥,٧٠٠
هامش مجمول الربح = $\frac{١٩٥,٣٠٠}{٣٥,٧٠٠} = ٥٤٨,٣\%$	

لذلك فإن هامش مجمول الربح الذى ينبغى أن تستخدمه شركة إيجيبتكو فى تسعير معاملتها البينية هو ٥٤٨,٣٪.

تحديد السعر المحايد للمعاملة البيئية لشركة إيجيكو

$$\begin{aligned} \text{المبيعات إلى شركة بحرينكو} &= \text{تكلفة المبيعات} \times (100\% + \text{هامش مجمل الربح المعدل المتخذ كأساس للمقارنة}) \\ &= 200,000 \times 118.3\% \\ &= 236,600 \text{ ج.م.} \end{aligned}$$

قائمة الدخل المعدلة لشركة إيجيكو

ج.م. ٢٣٦,٦٠٠
ج.م. ٢٠٠,٠٠٠
ج.م. ٣٦,٦٠٠

المبيعات إلى شركة بحرينكو (١٠٠٠ وحدة × ٢٣٦,٦ ج.م. للوحدة)
(-) تكلفة المبيعات (١٠٠٠ وحدة × ٢٠٠ ج.م.)
مجمل الربح

بناءً على التسويات المبينة فيما سبق زاد مجمل ربح شركة إيجيكو بنسبة ٨٣٪
(٣٦٦٠٠ ج.م. - ٢٠٠٠٠ ج.م.) / ٢٠٠٠٠ ج.م.، مما سيؤدي إلى زيادة جوهرية في الربح الخاضع للضريبة لشركة إيجيكو وبالتالي للضريبة المستحقة عليها.

مثال على طريقة هامش صافى ربح المعاملات

- شركة إيجيبت تك شركة متعددة الجنسيات مقيمة في مصر تعمل كموزع بالجملة، وهي إحدى الشركات التابعة لشركة جابان تك الشركة الأم المقيمة في اليابان والتي تعمل في مجال تكنولوجيا التلفزيونات.
- تقوم شركة جابان تك بتصنيع أجهزة التلفزيون وتوزيعها في جميع أنحاء العالم، كما تباع منتجاتها محلياً في اليابان وكذلك إلى شركاتها التابعة التي تعمل كشركات توزيع بما فيها شركة إيجيبت تك - تحت الاسم التجاري تك (المملوك لشركة جابان تك).
- ولا تباع شركة جابان تك منتجاتها إلا للأشخاص المرتبطة (أي أعضاء مجموعة تك للتلفزيونات) من أجل توزيعها بجميع أنحاء العالم، ولا تباع أجهزة التلفزيونات التي تنتجها لأي موزعين مستقلين.
- وتوجد أجهزة تلفزيون ماثلة يصنعها مُصنعين مستقلين وتُباع لموزعين مستقلين ولكنها لا تحمل الاسم التجاري تك.
- ويتم إجراء الفحص الضريبي لشركة إيجيبت تك عن العام المالي ٢٠١٥. وفي ضوء الحقائق والظروف أجرت المصلحة تحليلاً لكل طريقة من طرق تسعير المعاملات المنصوص عليها بالقانون وتوصلت إلى أن طريقة هامش صافى ربح المعاملات هي أنسب طريقة لتحديد السعر المحايد.
- وتم اختيار إيجيبت تك باعتبارها الطرف قيد الاختبار حيث أنها تمارس أنشطة أقل تعقيداً مقارنة بالأنشطة التي تؤديها شركة جابان تك، كما أنها لا تمتلك أو تساهم بأصول غير ملموسة عالية القيمة، بينما تمتلك جابان تك الاسم التجاري "تك" وتقوم بتطويره.
- واستخدمت المصلحة قاعدة بيانات متخصصة في عقد المقارنات من أجل إجراء تحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة لكي تحدد ما إذا كان تسعير المعاملات البينية لأجهزة التلفزيون المباعة من جابان تك إلى إيجيبت تك قد تم وفقاً لمبدأ السعر المحايد أم لا.
- وبناءً على تحليل درجة التماثل/ قابلية المقارنة الذي أجرته المصلحة كان يوجد بيانات عن شركات مستقلة تعمل كموزع بالجملة بمواصفات وظيفية ماثلة لشركة إيجيبت تك. وقد تم فحص هذه الشركات المستقلة المحتمل اتخاذها كأساس للمقارنة من الناحية النوعية لاختيار شركات تعمل في نفس الصناعة وتؤدي وظائف ماثلة وتحمل مخاطر ماثلة لشركة إيجيبت تك.
- وقد تم استخدام هامش ربح التشغيل (أي معدل ربح التشغيل بالنسبة للمبيعات) باعتباره مؤشر مستوى الربح لأغراض المقارنة، وكان هذا المعدل ثابت نسبياً على الأقل الثلاث سنوات التي تضمنها المتوسط.
- وبناءً على التحليل الذي أجرته المصلحة فقد تم تحديد مجموعة نهائية مكونة من ١٠ شركات باعتبارها الشركات المستقلة المتخذة كأساس للمقارنة بشركة إيجيبت تك. وتم حساب هامش ربح التشغيل لمتوسط ثلاث سنوات لكل شركة من هذه الشركات العشرة، والذي تم تحديده كما يلي:

هامش ربح التشغيل				الشركة
متوسط ثلاث سنوات	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	
%٢,٧	%٢,٨	%٣,٠	%٢,٤	أ
%٢,٨	%٢,٨	%٣,٠	%٢,٥	ب
%٣,٢	%٣,٥	%٣,٢	%٣,٠	ج
%٣,٦	%٣,٥	%٣,٥	%٣,٧	د
%٤,٣	%٤,٥	%٤,٣	%٤,٠	هـ
%٥,١	%٥,٥	%٥,٠	%٤,٨	و
%٥,٣	%٥,٠	%٥,٥	%٥,٣	ز
%٦,٥	%٦,٥	%٧,٠	%٦,١	ح
%٧,٠	%٨,٠	%٦,٥	%٧,٠	ط
%١٠,٨	%١٠,٠	%١٠,٥	%١٢,٠	ى
%٢,٧	الحد الأدنى			
%٣,٣	الرُبيع الأدنى			
%٤,٧	الوسيط			
%٦,٢	الرُبيع الأعلى			
%١٠,٨	الحد الأقصى			

- يتراوح متوسط هامش ربح التشغيل عن ثلاث سنوات بالنسبة للشركات الموزعة المستقلة المماثلة من %٢,٧ كحد أدنى إلى %١٠,٨ كحد أقصى، بوسيط قدره %٤,٧، والمدى الربيعى يتراوح ما بين %٣,٣ و %٦,٢.
- أخذاً في الاعتبار أن طريقة هامش صافى ربح المعاملات تعتمد على عوامل واسعة النطاق لدرجة التماثل/ قابلية المقارنة فإن البيانات المتاحة عن الشركات الموزعة المستقلة المماثلة قد لا تكون كاملة بشكل كافٍ لتحديد كافة الفروق (وخاصة الفروق غير الجوهرية).
- وبمعنى آخر ففى حين أنه تم بذلك قصارى الجهد لاستبعاد الشركات التى بينها وبين شركة إيجيبت تك درجات تماثل أقل فإن مجموعة الشركات المستقلة المماثلة التى تم الوصول إليها توفر نطاق من هوامش ربح التشغيل والتى قد يوجد معها بعض العيوب فى درجة التماثل/ قابلية المقارنة والتى لا يمكن تحديدها كمياً وبالتالى لا يمكن إجراء تسويات عليها. وفى هذه الحالة يجب استخدام أدوات إحصائية لتضييق النطاق واستبعاد الشركات التى تقع خارجه وتعزز مدى إمكانية الاعتماد على التحليل.
- ولذلك تستخدم المصلحة المدى الرقعى للسعر المحايد الذى يستخدمه الموزعون فى معاملات مماثلة لتقييم ما إذا كان سعر معاملات شراء شركة إيجيبت تك لأجهزة التلفزيون من الشركة الأم جابان تك هو السعر المحايد.

الحالة الأولى:

- خلال عام ٢٠١٥ باعت شركة جابان تك ١,٠٠٠ جهاز تلفزيون لشركة إيجيبت تك مقابل ٦,٢٤٠ جنيه مصرى للوحدة.
- وكانت البيانات المالية لشركة إيجيبت تك خلال عام ٢٠١٥ كما يلى:

٢٠١٥	
٨,٠٠٠,٠٠٠	المبيعات (لموزعين مستقلين)
٦,٢٤٠,٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة (مشتريات من شركة جابان تك - ١٠٠٠ جهاز تليفزيون × ٦٢٤٠ جنيه)
١,٧٦٠,٠٠٠	مجمل الربح
١,٤٠٠,٠٠٠	مصرفات التشغيل
٣٦٠,٠٠٠	ربح التشغيل
٤,٥٪	هامش ربح التشغيل (نسبة ربح التشغيل بالنسبة للمبيعات)

- حققت شركة إيجيبت تك هامش ربح تشغيل ٤,٥٪ عن الفترة الضريبية ٢٠١٥ والذي يقع فى مدى السعر المحايد للموزعين المستقلين المماثلين.
- لذلك خلصت المصلحة إلى أن ممارسات تسعير المعاملات لشركة إيجيبت تك تمت وفقاً لمبدأ السعر المحايد، وأن تسعير معاملتها البيئية مع شركة جابان تك يتماشى مع مدى السعر المحايد للمعاملات المماثلة.

الحالة الثانية:

- خلال عام ٢٠١٥ باعت شركة جابان تك ١٠٠٠ جهاز تليفزيون لشركة إيجيبت تك مقابل ٦٤٠٠ جنيه للوحدة.
- كانت البيانات المالية لشركة إيجيبت تك خلال عام ٢٠١٥ كما يلى:

٢٠١٥	
٨,٠٠٠,٠٠٠	المبيعات (لموزعين مستقلين)
٦,٤٠٠,٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة (مشتريات من شركة جابان تك - ١٠٠٠ وحدة × ٦,٤٠٠ جنيه)
١,٦٠٠,٠٠٠	مجمل الربح
١,٤٠٠,٠٠٠	مصرفات التشغيل
٢٠٠,٠٠٠	ربح التشغيل
٢,٥٪	هامش ربح التشغيل (معدل ربح التشغيل بالنسبة للمبيعات)

- حققت شركة إيجيبت تك هامش ربح تشغيل نسبته ٢,٥٪ عن الفترة الضريبية ٢٠١٥، وهو يُمثل أقل من المدى الرقعى للسعر المحايد. ولذلك قررت مصلحة الضرائب المصرية إجراء تسويات على سعر معاملات إيجيبت تك (أى سعر شراء أجهزة التليفزيون من شركة جابان تك)، وذلك لى يصل هامش ربح التشغيل لشركة إيجيبت تك إلى وسيط نطاق السعر المحايد، وبذلك الوصول إلى أنسب ربح تشغيل وبالتالي إلى الربح الخاضع للضريبة.

- وعلى ذلك قامت شركة إيجيبت تك بتعديل نتائجها المالية عن عام ٢٠١٥ كما يلى:

٢٠١٥	
٨,٠٠٠,٠٠٠	المبيعات (لموزعين مستقلين)
٦,٢٢٤,٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة (مشتريات من شركة جابان تك - ١٠٠٠ وحدة × ٦,٢٢٤ جنيه)
١,٧٧٦,٠٠٠	مجمل الربح
١,٤٠٠,٠٠٠	مصرفات التشغيل
٣٧٦,٠٠٠	ربح التشغيل
٤,٧٪	هامش ربح التشغيل (معدل ربح التشغيل بالنسبة للمبيعات)

- وبناءً على التسوية الموضحة أعلاه لسعر معاملات شركة إيجيبت تك (أى سعر الشراء من شركة جابان تك)، فقد زاد ربح تشغيل إيجيبت تك بمقدار ٨٨٪ (٣٧٦,٠٠٠ - ٢٠٠,٠٠٠ / ٢٠٠,٠٠٠ جنيه مصرى)، والذي سيؤدى إلى زيادة ربح إيجيبت تك الخاضع للضريبة بشكل كبير وبالتالي زيادة الضريبة المستحقة.



الجزء الثانى

اتفاقات التسعير المسبق



نظرة عامة على اتفاقات التسعير المسبق

مقدمة

التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية
التعليمات الإرشادية التى سيتم إصدارها فى المستقبل

مقدمة

أظهرت تجربة العديد من الإدارات الضريبية في دول مختلفة أن حل منازعات مسائل تسعير المعاملات قد أدى إلى الكثير من التعقيدات، حيث ثبت أن هذه الإجراءات مكلفة للغاية لكل من الإدارات الضريبية والممولين وتستغرق وقتاً طويلاً، مما أدى إلى نشأة مفهوم اتفاق التسعير المسبق كبديل لحل مشكلات تسعير المعاملات.

ولذلك فقد استحدثت مصلحة الضرائب المصرية نظام اتفاق التسعير المسبق لمساعدة الممولين على تحديد السعر المناسب لمعاملاتهم البينية مع مجموعة الأشخاص المرتبطة وذلك طبقاً لأحكام المادة (٣٠) من القانون والمواد (٣٨) و(٣٩) و(٤٠) المعدلة من لائحته التنفيذية.

لذلك إذا تولد لدى أحد الممولين اعتقاد أن طبيعة أعماله ومشكلات تسعير معاملاته ذات الصلة فريدة من نوعها أو معقدة في طبيعتها فإننا نحث الممول على إبرام اتفاق تسعير مسبق مع المصلحة لتجنب أى نزاعات ضريبية في المستقبل. علماً بأن إبرام هذه الاتفاقات يخضع لموافقة مصلحة الضرائب المصرية على الطلب المقدم من الممول للدخول في اتفاق تسعير مسبق.

ويتضمن هذا الجزء من التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات توجهات مصلحة الضرائب المصرية بشأن اتفاقات التسعير المسبق في ضوء أحكام القانون، كما يستعرض هذا الجزء أيضاً آليات نظام اتفاقات التسعير المسبق وإجراءاته وأسلوب تطبيقه في مصر.

وتهدف هذه التعليمات الإرشادية إلى تزويد الممولين الراغبين في الدخول في اتفاقات تسعير مسبق مع المصلحة بإرشادات عملية حول كيفية تقديم طلب للدخول في اتفاق تسعير مسبق وكذلك إجراءات معالجة طلب التسعير المسبق.

وتُعد هذه التعليمات الإرشادية بمثابة مرجع لكل من الممولين والإدارات الضريبية بالدول الأخرى لفهم كيفية عمل نظام اتفاقات التسعير المسبق في مصر.

التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تنص التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن اتفاقات التسعير المسبق على ما يلي:

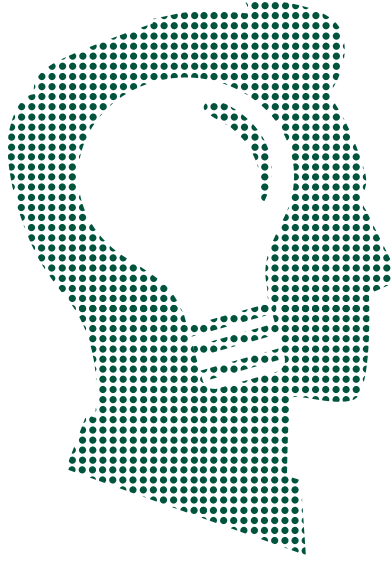
"يبدأ اتفاق التسعير المسبق بطلب رسمي من الممول ويتطلب عقد مفاوضات بين الممول -شخص مرتبط أو أكثر- وإدارة ضريبية أو أكثر. وتعد اتفاقات التسعير المسبق مكملة للإجراءات الإدارية والقضائية وآليات عقد المعاهدات التقليدية الخاصة بحل مسائل تسعير المعاملات، حيث يمكن أن هذه الاتفاقات مفيدة جداً في حالة عدم نجاح الآليات التقليدية أو صعوبة تطبيقها".

وقد استخدمت مصلحة الضرائب المصرية التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كمرجع أساسي في إعداد هذا الدليل، ومن ثم فملاطلاع على شرح أكثر تفصيلاً حول المبادئ المذكورة في هذا الدليل ينبغي الرجوع إلى التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

التعليمات الإرشادية التي سيتم إصدارها في المستقبل

يُعد مبدأ اتفاق التسعير المسبق مفهوماً حديثاً بالنسبة لمصر، ولذلك تدرك مصلحة الضرائب المصرية حاجة الممولين إلى وقت كافٍ لفهم المبادئ الخاصة بهذا النظام وتطبيقها عملياً، ولذلك قررت المصلحة أن تبدأ بتطبيق اتفاقات التسعير المسبق الأحادية فقط في هذه المرحلة من نظام اتفاقات التسعير المسبق بمصر.

وبناء عليه توفر هذه التعليمات الإرشادية وصفاً للمفاهيم الرئيسية لاتفاق أحادي للتسعير المسبق مع مصلحة الضرائب المصرية وآليات الاتفاق وإجراءاته. ويتضمن الفصل الخامس من هذا الجزء وصفاً لأنواع اتفاقات التسعير المسبق ومنها الاتفاقات الثنائية ومتعددة الأطراف، ولكن لن تقوم مصلحة الضرائب المصرية بتفعيل إبرام الاتفاقات الثنائية ومتعددة الأطراف للتسعير المسبق في هذه المرحلة حتى إشعار رسمي آخر.



الفصل الأول

مدخل لمفهوم اتفاق التسعير المسبق

١-١ نظرة عامة

٢-١ انواع اتفاقات التسعير المسبق

٣-١ مزايا اتفاقات التسعير المسبق

٤-١ نطاق اتفاقات التسعير المسبق

١-٤-١ طبيعة المعاملات التي يشملها اتفاق التسعير المسبق ومدته

١-٤-٢ الممولين المؤهلين للتقدم بطلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق

ملخص الفصل الأول

١-١ نظرة عامة

- يُمثل اتفاق التسعير المسبق اتفاقاً إجرائياً بين ممول الضريبة والإدارة الضريبية بحيث يُحدد هذا الاتفاق طريقة تسعير المعاملات الواجب اتباعها لتحديد السعر المحاييد لمعاملات بنية محتملة بعينها بين ممول الضريبة والأشخاص المرتبطة.
- وقد تم تصميم نظام اتفاق التسعير المسبق بحيث يُمكن ممولى الضريبة ومصلحة الضرائب المصرية من الاتفاق على المعالجة المناسبة لتسعير المعاملات البنية المحتملة والتي يقوم بها ممول الضريبة خلال فترة معينة - تكون عادة أكثر من سنة - فى ظل شروط محددة، ولذلك يستهدف نظام اتفاق التسعير المسبق وضع منهج مسبق للتعاون بين الممول ومصلحة الضرائب لحل أى نزاعات قد تنشأ مستقبلاً بشأن تسعير المعاملات.
- كما يُعد اتفاق التسعير المسبق بمثابة اتفاق قانونى ملزم لكل من مصلحة الضرائب المصرية وللممولين الذين تقدموا بطلب للدخول فى اتفاق تسعير مسبق.
- ويتم تقديم كافة طلبات اتفاقات التسعير المسبق للإدارة المنوطة بإدارة هذه الطلبات وهى " إدارة تسعير المعاملات بمصلحة الضرائب المصرية".

٢-١ أنواع اتفاقات التسعير المسبق

- يوجد ثلاثة أنواع من اتفاقات التسعير المسبق وهى: اتفاقات أحادية، وثنائية، ومتعددة الأطراف.

■ اتفاق التسعير المسبق الأحادى يُمثل اتفاقاً بين ممول واحد وإدارة ضريبية واحدة، أى أنه فى حالة مصر يُمثل اتفاقاً بين ممول مقيم فى مصر ومصلحة الضرائب المصرية فقط بشأن المنهجية المناسبة لتسعير المعاملة (المعاملات) موضوع الاتفاق. فى حين أن اتفاق التسعير المسبق الثنائى أو متعدد الأطراف يمثل اتفاقاً يتم إبرامه على أساس ثنائى أو بين عدة أطراف وبالتالي يتضمن اتفاقاً بين أكثر من ممول مع الإدارات الضريبية ذات الصلة لحكومتين أو أكثر، وعلى ذلك فإن اتفاق التسعير المسبق الثنائى أو متعدد الأطراف يُمثل اتفاقاً يدخله ممول مقيم فى مصر مع مصلحة الضرائب المصرية وكذلك أشخاص مرتبطة للممول وإدارات ضريبية أجنبية ذات صلة طبقاً لأحكام إجراء الاتفاق المتبادل المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الخاص بمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية.

٣-١ مزايا اتفاقات التسعير المسبق

- اتفاق التسعير المسبق هو اتفاق ملزم من الناحية القانونية يعمل بمثابة أداة فعالة لتعزيز التعاون بين الممول ومصلحة الضرائب المصرية، والذي بموجبه يتمتع الممول بالمزايا التالية :
- أ - توفير درجة عالية من اليقين فيما يتعلق بمسائل تسعير المعاملات وخاصة طريقة تسعير المعاملات البنية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق، مما يؤدي إلى تمكين الممول من أن يُحدد بدقة المعالجة الضريبية للمعاملات البنية المحلية والدولية.
- ب - إمداد الممولين بمعلومات موضوعية بهدف وضع تنبؤ أفضل للتكاليف والمصروفات بما فى ذلك الالتزامات الضريبية بما يؤدي إلى تأكيد الممول من حقوقه والتزاماته.
- ج - خفض وقت وتكلفة الفحص الضريبي للمسائل المتعلقة بتسعير المعاملات التى يتطلبها الفحص الضريبي المعتاد/ فحص تسعير المعاملات، وتقليل فرص امتداد فترات المنازعات القانونية وما يرتبط بها من تكلفة.
- د - تقليل عبء إمساك الدفاتر إذ يعرف الممول مسبقاً المستندات المطلوب توفيرها والاحتفاظ بها لإثبات التزامه بالطريقة المتفق على اتباعها فى تسعير معاملاته.

٤-١ نطاق اتفاقات التسعير المسبق

تنص التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية على أنه:

"قد تجد الإدارات الضريبية أن اتفاقات التسعير المسبق مفيدة جداً فيما يتعلق بمسائل توزيع الأرباح أو الدخل التى تنشأ فى مجال عمليات التبادل التجارى التى تتم على مستوى العالم للأوراق المالية والسلع، وكذلك فى التعامل مع الاتفاقيات متعددة الأطراف لاقتسام التكاليف. كما قد يكون مفهوم اتفاقات التسعير المسبق مفيداً أيضاً فى حل القضايا المطروحة فى المادة ٧ من نموذج اتفاقية الضرائب لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية والمتعلقة بمشكلات اقتسام التكاليف والمنشآت الدائمة وعمليات الفروع".

وفى هذا السياق فإن نطاق اتفاق التسعير المسبق قد يشمل كافة المسائل المتعلقة بتسعير المعاملات لأحد الممولين أو قد تقتصر على معاملات بينية بعينها والمعاملات التابعة لها.

■ وعادة يشتمل نطاق اتفاق التسعير المسبق على ما يلى:

- أ - الممول والشخص (أو الأشخاص) المرتبطة المحليين/ الأجانب.
- ب - المعاملات البينية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق.
- ج - طريقة تسعير المعاملات التى سيتم تطبيقها بما فى ذلك النتائج النهائية المتعلقة بالسعر المحايد نتيجة تطبيق الطريقة المتفق على اتباعها لتسعير المعاملات.
- د - مدة اتفاق التسعير المسبق.
- هـ - الافتراضات ذات التأثير.
- و - الشروط الأخرى المتفق عليها (إن وجدت).^(٢١)

■ وفيما عدا بعض الحالات الاستثنائية (والتي تتوافر فيها عوامل وحقائق وظروف محددة مناسبة للحالة) فلن يُحدد اتفاق التسعير المسبق الأرباح الفعلية أو الدخل الفعلى الخاضع للضريبة، ولكنه سوف يحدد مجموعة مناسبة من المعايير (مثل طريقة تسعير المعاملات، والمعاملات المماثلة، أو العوامل المحددة لقابلية المقارنة/ درجة التماثل، والتسويات الملائمة لها، والافتراضات ذات التأثير للأحداث المستقبلية) وذلك لتحديد الشروط التى تماشى مع مبدأ السعر المحايد لتلك المعاملات البينية خلال فترة زمنية محددة.

١-٤-١ طبيعة المعاملات التى يشملها اتفاق التسعير المسبق ومدته

■ لا تقتصر اتفاقات التسعير المسبق على أنواع محددة من المعاملات البينية أو صناعات بعينها، ولذلك فمن الممكن أن تشتمل اتفاقات التسعير المسبق على معاملات بينية منها:

- أ- شراء أصول ملموسة وبيعها وتحويلها واستخدامها.
- ب- تحويل أصول غير ملموسة أو ترخيصها أو استخدامها.
- ج- معاملات مالية.
- د- معاملات تتعلق بالخدمات بما فى ذلك اتفاقات اقتسام التكاليف.

■ تُطبق اتفاقات التسعير المسبق على معاملات من المتوقع أن تتم فى أعوام قادمة، لذلك تختلف الفترة الفعلية لاتفاق التسعير المسبق باختلاف نوع الصناعة والمنتجات والمعاملات التى يشملها الاتفاق، وعلى ذلك ففى الواقع العملى تختلف مدة اتفاق التسعير المسبق تبعاً لحقائق وظروف كل حالة. ويتم تحديد المدة المحددة لاتفاق التسعير المسبق طبقاً للشروط المطبقة بالاتفاق بين مصلحة الضرائب المصرية والمومول.

١-٤-٢ الممولين المؤهلين للتقدم بطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

■ تقديم طلب للدخول فى اتفاق تسعير مسبق هو خيار متاح لجميع الممولين الخاضعين لأحكام القانون، بما فى ذلك المنشآت الدائمة. وبصورة أكثر تحديداً فإن المعاملات بين أقسام من نفس فروع الشركة العاملة فى دول مختلفة (مثلاً بين المركز الرئيسى ومنشأة دائمة أو بين اثنين من المنشآت الدائمة المنفصلة) تكون أيضاً مؤهلة للدخول فى اتفاق تسعير مسبق وتخضع لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى ذات الصلة.

وجدير بالذكر أنه لا يمكن قبول جميع الطلبات المقدمة من الممولين للدخول فى اتفاق تسعير مسبق، ففى الواقع العملى لا يمكن لجميع الممولين تطبيق اتفاق التسعير المسبق. وبناء على ذلك ينبغى على الممولين استخدام اتفاقات التسعير المسبق بحكمه لمساعدتهم على حل مشكلات تسعير معاملاتهم ذات الطبيعة الفريدة أو المعقدة نظراً لأن الدخول فى اتفاق تسعير مسبق يُعد إجراءً مكلفاً للغاية ويستغرق وقتاً طويلاً.

^{٢١} انظر الفصل الثالث بالجزء الثانى من هذه التعليمات الإرشادية: "إجراءات طلب الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق" للشرح التفصيلى لنطاق اتفاق التسعير المسبق.

ملخص الفصل الأول

- يوجد ثلاثة أنواع من اتفاقات التسعير المسبق وهى: الأحادية والثنائية ومتعددة الأطراف.
- اتفاق التسعير المسبق الأحادى يُمثل اتفاقاً بين الممول والإدارة الضريبية يُحدد طريقة تسعير المعاملات التى سيتم استخدامها للتوصل إلى السعر المحايد للمعاملات البينية التى تتم مستقبلاً بين الممول والأشخاص المرتبطة.
- يُعد اتفاق التسعير المسبق بمثابة اتفاق قانونى ملزم.
- يهدف نظام اتفاق التسعير المسبق إلى توفير منهج مسبق للتعاون بين الممول ومصلحة الضرائب المصرية لحل المنازعات التى قد تنشأ مستقبلاً فى تسعير معاملاته.
- مزايا اتفاقات التسعير المسبق:
 - أ - توفير درجة من اليقين بشأن تطبيق أنسب طريقة يتم اتباعها فى تسعير المعاملات البينية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق.
 - ب - تأكيد الممول من حقوقه والتزاماته.
 - ج - خفض وقت وتكلفة الفحص الضريبى فى المسائل المتعلقة بتسعير المعاملات.
 - د - تقليل عبء إمساك الدفاتر.
- اتفاقات التسعير المسبق تُطبق على المعاملات التى من المتوقع أن تتم خلال أعوام قادمة، وتختلف الفترة الفعلية لاتفاق التسعير المسبق باختلاف الصناعة والمنتج والمعاملات التى يشملها الاتفاق.
- أى ممول يمارس نشاطاً فى مصر وخاضع لأحكام القانون يمكنه تقديم طلب للدخول فى اتفاق تسعير مسبق بما فى ذلك المنشآت الدائمة. ولكن ينبغي على الممولين استخدام اتفاقات التسعير المسبق بحرص لمساعدتهم فى حل أى مشكلات يواجهونها فى تسعير معاملاتهم.



الفصل الثانى

إجراءات تقديم طلب للدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق

١-٢ إجراءات اتفاق التسعير المسبق

٢ - ١ - ١ الاجتماع التمهيدي السابق لتقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

٢ - ١ - ١ - ٢ الافتراضات ذات التأثير

٢ - ١ - ١ - ٢ المدة التى يشملها اتفاق التسعير المسبق

٢ - ١ - ٢ تقديم طلب رسمى

ملخص الفصل الثانى

٢-١ إجراءات اتفاق التسعير المسبق

■ تتراوح الفترة التى تستغرقها إجراءات تقديم طلبات الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق وحتى إبرام الاتفاق عموماً بين ثلاثة إلى ستة أشهر.^(٢٢) ويخضع أى ممول يتقدم بطلب الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق للإجراءات التالية:

- أ- حضور الاجتماع التمهيدى الذى يسبق تقديم الطلب.
- ب- تقديم الطلب باستخدام النموذج المحدد لذلك.
- ج- مراجعة حزمة المستندات اللازمة للدخول فى اتفاق تسعير مسبق.
- د- تقييم الاتفاق وإجراء المفاوضات اللازمة.
- هـ- توقيع اتفاق التسعير المسبق.
- و- الالتزام باتفاق التسعير المسبق، أى تقديم تقرير سنوى يوضح التزام الممول بشروط اتفاق التسعير المسبق خلال فترة الاتفاق.

٢-١-١ الاجتماع التمهيدى السابق لتقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

■ على الممول الراغب فى إبرام اتفاق أحادى للتسعير المسبق مع المصلحة أن يتقدم بطلب مكتوب لعقد اجتماع تمهيدى^(٢٣) خلال فترة لا تقل عن ستة أشهر من اليوم الأول للفترة المقترحة أن يغطيها الاتفاق. ويتقدم الممول بطلب مرفقاً به حزمة المستندات التى تغطي بنود الاجتماع الواردة لاحقاً، على نموذج رقم (١) أ.ت.م.

ويتم مناقشة الموضوعات التالية فى الاجتماع التمهيدى السابق لتقديم الطلب:

- أ- الفترة التى يشملها اتفاق التسعير المسبق.
- ب- الأشخاص المرتبطة المشتركة فى تلك المعاملات، داخل مجموعة الشركات التى يشملها الاتفاق (بما فى ذلك طبيعة المعاملات ونطاقها).
- ج- صورة عامة عن أنشطة الممول خلال السنوات السابقة وأنشطته المتوقعة فى السنوات المقبلة.
- د- وصفاً عاماً للوظائف التى يقوم بها والمخاطر التى يتحملها كل من الممول والأشخاص المرتبطة الذين سيضمحلهم طلب اتفاق التسعير المسبق.
- هـ- الطريقة المقترحة اتباعها فى تسعير المعاملات ووصف عام للافتراضات ذات التأثير.
- و- المعلومات والمستندات المطلوبة.
- ز- أى حالات أو مسائل أخرى ذات صلة تتطلب توضيحاً.

وفيما يلى أمثلة لحزمة المعلومات الواجب إرفاقها بطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق لتيسير رجوع الممول إليها:

- أ- الهيكل التنظيمى لمجموعة الشركات التى يُمثل الممول أحد شركاتها التابعة وكذلك نوع الصناعة التى يعمل بها.
- ب- الشخص المرتبط أو الأشخاص المرتبطة ذات الصلة بالمعاملة أو المعاملات البينية وحركة تلك المعاملات.
- ج- بيان بفحص تسعير المعاملات وفحص ضريبة الدخل (إن وجدت) للسنوات السابقة وأى مسائل متعلقة بالفحص الضريبى المحلى أو الأجنبى.
- د- أسباب طلب التقدم للدخول فى اتفاق تسعير مسبق.
- هـ- السياسات والنظم والممارسات المحاسبية ذات الصلة بتسعير المعاملات.
- و- الطريقة المقترحة اتباعها فى تسعير المعاملات فى ظل اتفاق التسعير المسبق والأساس المنطقى الذى تستند إليه.
- ز- الممثلون الرئيسيون للممول الذين سيشتركون فى اتفاق التسعير المسبق.
- ح- أية مستندات تتعلق بطلب سابق مماثل أو لاتفاق تسعير مسبق تم من جانب إدارات ضريبية أخرى.

■ إذا توصل الطرفان لتوافق ترسل مصلحة الضرائب المصرية إخطاراً رسمياً مكتوباً للممول خلال أسبوعين من تاريخ الاجتماع الذى تم فيه التوافق لكى يتقدم بطلب رسمى للدخول فى اتفاق التسعير المسبق.

■ وأخذاً فى الاعتبار أن كل اتفاق من اتفاقات التسعير المسبق يتميز عن غيره بمجموعة مختلفة من الحقائق والظروف فإن قبول إحدى حالات تسعير المعاملات ليشملها اتفاق التسعير المسبق مع المصلحة يخضع لعملية تقييم تحدد بحسب كل حالة على حدة.

^{٢٢} هذه المدة مجرد إطار زمنى استرشادى وقد تختلف بحسب كل حالة على حدة.

^{٢٣} انظر الملحق (١) للاطلاع على نموذج (١) أ.ت.م. لاتفاق التسعير المسبق الأحادى - طلب عقد اجتماع تمهيدى سابق لتقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق. ويمكن تحميل نموذج (١) أ.ت.م. من موقع مصلحة الضرائب المصرية أو الحصول عليه من إدارة تسعير المعاملات بالعنوان التالى: القطعة التاسعة - بلوك ٤٣ - الحى العاشر - مدينة نصر - القاهرة - مصر.

وتتمثل حالات تسعير المعاملات التي يكون لها الأولوية في الدخول في اتفاق تسعير مسبق فيما يلي:

- أ- عندما تكون المعاملات البنينة أو مشكلات تسعير المعاملات معقدة على نحو غير عادي.
- ب- عندما يكون تطبيق طريقة تسعير المعاملات يؤثر تساؤلات حول مدى إمكانية الاعتماد على الطريقة ودقتها.
- ج- عندما يتطلب تطبيق طريقة تسعير المعاملات استخدام أسلوب مبتكر وتقنيات غير عادية.
- د- إذا كان الممول الذي يتقدم بطلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق يمارس نشاطه في صناعة متخصصة أو سوف يشارك في معاملات مع أشخاص مرتبطة في دولة/ منطقة بعينها (مثل الدول التي تطبق أسعار ضريبية منخفضة أو دول الملاجئ الضريبية)، مما يعطى طلبه أولوية الدخول في اتفاق تسعير مسبق مع المصلحة.
- هـ- إذا كانت المعاملات محل طلب الاتفاق قد خضعت للفحص الضريبي عن سنوات سابقة وسيتم الدخول في الاتفاق الجديد على نفس الأسس المتفق عليها نتيجة الفحص السابق بما يؤدي إلى تجنب أي نزاعات قد تنشأ مستقبلاً.

٢-١-١-١ الافتراضات ذات التأثير

■ الافتراضات ذات التأثير هي الافتراضات المتعلقة بما يلي:

- أ- الظروف التشغيلية والاقتصادية والتي في حالة حدوثها قد تؤثر تأثيراً كبيراً على المعاملة أو المعاملات البنينة المتضمنة في الاتفاق وعلى مدى قدرة طريقة تسعير المعاملات المختارة أن تعكس السعر المحايد للمعاملة أو المعاملات على نحو موثوق به.
- ب- التغيرات في القوانين واللوائح الحكومية، وأنشطة الأعمال وظروف السوق التي قد يكون لها أثر مادي يُعتد به على المعاملة أو المعاملات التي يشملها اتفاق التسعير المسبق.

■ ومن أمثلة الافتراضات ذات التأثير ما يلي:

- أ- التغيرات التي يتم إجراؤها على نصوص القوانين المحلية والاتفاقيات الضريبية ذات الصلة.
- ب- الافتراضات المتعلقة بالتعريفات الجمركية والرسوم وقيود الاستيراد وضريبة القيمة المضافة واللوائح الأخرى ذات الصلة.
- ج- الافتراضات المتعلقة بأسعار الصرف ومعدلات الفائدة والتصنيفات الائتمانية وعوامل أخرى ذات صلة.
- د- الافتراضات المتعلقة بطبيعة وظائف المشروع والمخاطر التي يحتملها أطراف المعاملة أو المعاملات التي يشملها اتفاق التسعير المسبق.

■ وتختلف الافتراضات ذات التأثير اختلافاً كبيراً من اتفاق لآخر من اتفاقات التسعير المسبق، ولذلك ينبغي التعامل مع تلك الافتراضات وتوصيفها بشكل دقيق لكي تناسب حقائق وظروف كل حالة من حالات اتفاق التسعير المسبق.

■ فمثلاً إن كانت إمكانية الاعتماد على الطريقة المتبعة في تسعير المعاملات تتأثر بتقلبات أسعار الصرف فقد يكون من الضروري تحديد إلى أي درجة لن تؤثر تغيرات أسعار الصرف على إمكانية الاعتماد على تطبيق الطريقة المتبعة في تسعير المعاملات. وعلى ذلك يمكن أن يتحدد في شروط اتفاق التسعير المسبق المدى الذي يمكن أن تتغير في نطاقه أسعار الصرف بما لا يؤثر على إمكانية الاعتماد على الطريقة المتبعة في تسعير المعاملات، وكذلك الحد الذي إن تم تجاوزه فينبغي مراجعة الطريقة المتبعة في تسعير المعاملات أو الحد الذي يُعد انتهاكاً للافتراضات ذات التأثير ومن ثم يتطلب إعادة التفاوض بشأن اتفاق التسعير المسبق.

■ وتنص التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يتعلق بأهمية الافتراضات ذات التأثير لاتفاق التسعير المسبق على ما يلي:

"إمكانية الوثوق بأي تنبؤ مستخدم في اتفاق للتسعير المسبق يعتمد على كلا من طبيعة التنبؤ والافتراضات ذات التأثير التي يركز عليها التنبؤ، فمثلاً ليس من المنطقي التأكيد على أن السعر المحايد المتعلق بمعدل الاقتراض قصير الأجل لشركة بعينها بالنسبة لعمليات الاقتراض داخل شركات المجموعة سيظل ثابتاً بنسبة ٦٪ خلال الثلاث سنوات القادمة. ولكن من المعقول التنبؤ بأن معدل الاقتراض سيكون بسعر ليبور (LIBOR) ^(٢٤) بالإضافة إلى نسبة مئوية ثابتة. وبذلك يمكن الوثوق في التنبؤ بصورة أكبر إذا تم إضافة أحد الافتراضات ذات التأثير المناسبة فيما يتعلق بمعدلات الائتمان الخاصة بالشركة (مثلاً ستتغير النسبة التي يتم إضافتها لسعر ليبور إذا تغيرت معدلات الائتمان)."

■ وعلى ذلك يشترط وضع الافتراضات ذات التأثير وشرحها بالتفصيل في اتفاق التسعير المسبق بما في ذلك كيف سيؤثر حدوث هذه الافتراضات على مدى الاعتماد على الطريقة التي سيتم اتباعها لتسعير المعاملات وقابليتها للتطبيق. وقد يتم مراجعة اتفاق التسعير المسبق أو إلغائه إن لم يتمكن الممول من الوفاء بأي من الافتراضات ذات التأثير خلال فترة اتفاق التسعير المسبق.

^{٢٤} سعر ليبور: متوسط سعر الفائدة السائد بين مصارف لندن (LIBOR).

■ وفى حالة الإلغاء يحق لمصلحة الضرائب المصرية إجراء فحص لتسعير المعاملات على ممارسات الممول فى تسعير معاملاته بما فى ذلك المعاملات البينية التى شملها اتفاق التسعير المسبق الملغى وفقاً لإجراءات الفحص المعتادة والتى قد تؤدى إلى إجراء تسويات على تسعير معاملات الممول. (٢٥)

٢-١-٢ الفترة التى يشملها اتفاق التسعير المسبق

■ ينبغى أن يقترح الممول فترة مبدئية لاتفاق التسعير المسبق أخذاً فى الاعتبار الصناعة التى تعمل فيها شركته وطبيعة المعاملة أو المعاملات البينية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق. وعموماً تختلف فترة اتفاق التسعير المسبق باختلاف حقائق وظروف كل حالة من حالات اتفاق التسعير المسبق.

■ يجوز تجديد اتفاق التسعير المسبق لفترة إضافية بعد نهاية فترة الاتفاق.

(وسيتم مناقشة هذا بتفصيل أكبر فى الفصل الرابع بالجزء الثانى من هذه التعليمات الإرشادية).

٢-١-٢ تقديم طلب رسمى

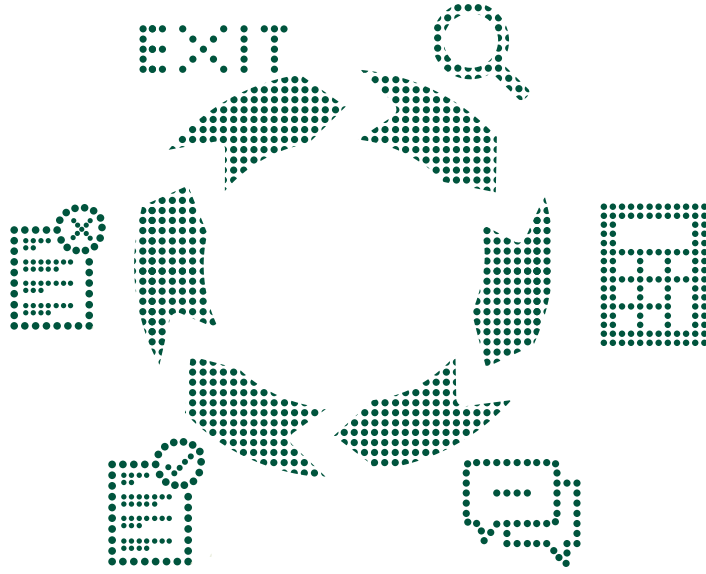
■ يجب تقديم طلب للدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق مرفقاً به حزمة المستندات المطلوب تقديمها وذلك باستخدام نموذج (٢) أ.ت.م. خلال شهرين من استلام إخطار رسمى من مصلحة الضرائب المصرية بنتيجة الاجتماع السابق لتقديم الطلب. (٢٦)

■ ينبغى تقديم المستندات ذات الصلة التى ترفق بطلب الدخول فى اتفاق التسعير المسبق بكلا من اللغتين العربية والإنجليزية، ولكن يجوز للممول مبدئياً تقديم المستندات باللغة الإنجليزية ، وتقوم المصلحة لاحقاً بإخطاره إذا كان عليه تقديم ترجمة للمستندات باللغة العربية.

^{٢٥} انظر القسم ٦-٤ الخاص بمراجعة اتفاق التسعير المسبق والغائه.
^{٢٦} انظر الملحق (٢) نموذج "٢" أ.ت.م - استمارة طلب الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق. ويمكن تحميل النموذج "٢" أ.ت.م من على موقع مصلحة الضرائب المصرية أو الحصول عليه من إدارة تسعير المعاملات فى العنوان التالى: القطعة التاسعة - بلوك ٤٣ - مدينة نصر - القاهرة - مصر

ملخص الفصل الثانى

- تتراوح الفترة بين تقديم طلب للدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق وإبرام الاتفاق مدة تتراوح بين ثلاثة إلى ستة أشهر وذلك بحسب الوقت المستغرق فى الإجراءات التالية:
 - أ- حضور اجتماع تمهيدى سابق لتقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق.
 - ب- تقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق.
 - ج- مراجعة حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول فى الاتفاق.
 - د- تقييم الطلب وإجراء المفاوضات اللازمة مع الممول.
 - هـ- توقيع اتفاق التسعير المسبق.
 - و- التزام الممول باتفاق التسعير المسبق من خلال تقديم تقرير سنوى يوضح التزامه بالاتفاق.
- ينبغى على الممول الراغب فى إبرام اتفاق أحادى للتسعير المسبق مع المصلحة أن يتقدم بطلب لحضور اجتماع تمهيدى قبل التقديم للدخول فى الاتفاق، على أن يكون هذا الطلب مرفقاً به **حزمة المعلومات** المطلوبة و ذلك خلال فترة لا تقل عن ستة أشهر من اليوم الأول للفترة المقترح أن يغطيها الاتفاق.
- وإذا توصل الطرفان إلى اتفاق فى رأى تقوم المصلحة بإخطار الممول كتابةً بشكل رسمى لكى يتقدم بطلب للدخول فى اتفاق تسعير مسبق خلال أسبوعين من تاريخ عقد الاجتماع الذى تم فيه التوافق.
- تختلف الافتراضات ذات التأثير باختلاف كل حالة من حالات اتفاق التسعير المسبق، وعلى ذلك ينبغى معالجتها وتصميمها بما يناسب حقائق وظروف كل حالة. حيث يجب وضع الافتراضات ذات التأثير بالتفصيل بما يتناسب مع سياق اتفاق التسعير المسبق.
- تختلف فترة اتفاق التسعير المسبق باختلاف حقائق وظروف كل حالة.
- يجب تقديم طلب رسمى للدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق خلال شهرين من استلام إخطار رسمى من مصلحة الضرائب بنتيجة الاجتماع السابق لتقديم الطلب.



إجراءات الدخول فى اتفاق أحدى للتسعير المسبق

الفصل الثالث

١-٣ إجراءات الدخول فى اتفاق أحدى للتسعير المسبق

١-١-٣ مراجعة المستندات المقدمة من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق

٢-١-٣ تقييم حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

٣-١-٣ التفاوض الخاص بطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

٤-١-٣ استكمال إجراءات طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

٥-١-٣ رفض الطلب المقدم من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق

٦-١-٣ سحب الممول للطلب المقدم للدخول فى اتفاق تسعير مسبق

ملخص الفصل الثالث

١-٣ إجراءات الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق

١-١-٣ مراجعة المستندات المقدمة من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق

■ فى حالة استلام الممول إخطاراً رسمياً من مصلحة الضرائب المصرية للتقدم بطلب رسمى لمواصلة إجراءات الدخول فى اتفاق التسعير المسبق، فعلى الممول تقديم طلب رسمى للدخول فى الاتفاق مرفقاً به حزمة المستندات المطلوب تقديمها لإبرام الاتفاق. وتقع على الممول مسئولية ضمان توفير كافة المعلومات والمستندات المطلوبة لإبرام الاتفاق وذلك لتمكين المصلحة من تقييم مدى ملائمة المقترحات المقدمة فى الطلب الخاص بالدخول فى اتفاق التسعير المسبق. (٢٧)

■ وتؤكد مصلحة الضرائب المصرية التزامها بقبول دراسة طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق من خلال إرسال خطاب رسمى للممول مقدم الطلب خلال ٣٠ يوم من تاريخ استلام الطلب وحزمة المستندات المرفقة به. ويوضح خطاب قبول الطلب الشروط والبنود ذات الصلة التى ستقوم المصلحة على أساسها بمراجعة حزمة المستندات المرفقة بالطلب. ومن الضروري أن يقوم الممول بتحديد جميع الممثلين المفوضين فى طلب اتفاق التسعير المسبق بما فى ذلك تفاصيل التواصل معهم وذلك لاستخدامها فى أى إخطارات تصدرها مصلحة الضرائب المصرية.

■ ونظراً لأن عملية اتفاق التسعير المسبق تختلف باختلاف حالة كل ممول، لذلك تختلف المتطلبات اللازمة باختلاف حالات اتفاق التسعير المسبق وذلك من حيث المعلومات والتحليلات الاقتصادية والقانونية المطلوبة... الخ.

وبصفة عامة تشمل حزمة المستندات الخاصة باتفاقات التسعير المسبق على الأخص ما يلى:

- أ- اسم الممول والشخص أو الأشخاص المرتبطة وعناوينهم وأرقام ملفاتهم الضريبية فيما يتعلق باتفاق التسعير المسبق المقترح (فى كلا من مصر والخارج).
- ب- وصف تفصيلى للمعاملة أو المعاملات البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق بما فى ذلك حركة المعاملات عبر جميع مراحل سلسلة القيمة.
- ج- السنوات التى يشملها اتفاق التسعير المسبق.
- د- تفاصيل عن الممول والأشخاص المرتبطة (المتعلقة بتلك المعاملات البينية) بما فى ذلك هيكل الملكية والهيكل التنظيمية الخاصة بكلا من الممول ومجموعة الأشخاص المرتبطة ككل بالإضافة إلى الجوانب التنفيذية للنشاط.
- هـ- المعلومات المتعلقة بالمول ومجموعة الشركات مثل طبيعة النشاط وبيئة الصناعة والهيكل التنظيمية لمجموعة الأشخاص المرتبطة على مستوى العالم.
- و- التحليل الوظيفى لكل كيان له صلة بالمعاملة أو المعاملات البينية والمقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق مع توصيف واضح لكل كيان ز- وصف للوظائف الرئيسية المؤداة والمخاطر المصاحبة للمعاملات والأصول المستخدمة من جانب الكيانات فى مجموعة الشركات والتى تساهم فى خلق قيمة وإيضاح ما إذا كانت هذه الكيانات تمتلك أصولاً غير ملموسة رئيسية أو تقوم بتطويرها.
- ح- تفاصيل وتحليل الطريقة المقترح اتباعها لتسعير المعاملات والأساس المنطقى الذى تستند إليه، والتى تشمل تحديد الافتراضات الموضوعية لاختيار الطريقة المقترح اتباعها والتى تعد مؤثرة بالنسبة لمدى الاعتماد على تطبيقها فى ظل مبدأ السعر المحايد. وينبغى على الممول تحديد سبب كون الطريقة المقترح اتباعها لتسعير معاملاته ملائمة للتطبيق.
- ط- البيانات المالية المتوقعة خلال الفترة التى يشملها اتفاق التسعير المسبق.
- ي- تحليل اقتصادى للسنوات المالية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق بما فى ذلك التحليل الذى تم إجراؤه لقابلية المقارنة/ درجة التماثل وكيفية تطبيق مبدأ السعر المحايد.
- ك- الاتفاقات بين مجموعة الشركات التى تنظم معاملاتها البينية.
- ل- وصف للافتراضات ذات التأثير التى يتم وفقاً لها تطبيق الطريقة المقترح اتباعها لتسعير المعاملات وإجراء التحليلات، والحالات التى يجب أخذها فى الاعتبار فيما يتعلق بالافتراضات المحددة أو بتغيرات جوهرية قد تحدث أثناء تشغيل النشاط والتى من المرجح أن تؤثر على المعاملات.
- م- أى معلومات أخرى ضرورية أو ذات صلة مثل مستندات توضح تقديم طلب مماثل فيما سبق أو اتفاق تسعير مسبق تم إبرامه بين أحد الأشخاص المرتبطة وإدارة ضريبية أخرى (سواء فى اتفاق أحادى أو ثنائى/ متعدد الأطراف للتسعير المسبق) خلال السنوات السابقة.

^{٢٧} انظر الملحق (٢) نموذج "٣" أ.ت.م - طلب الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق. ويمكن تحميل نموذج "٣" أ.ت.م من على موقع مصلحة الضرائب المصرية أو الحصول عليه من إدارة تسعير المعاملات فى العنوان التالى: القطعة التاسعة - بلوك ٤٣ - مدينة نصر - القاهرة - مصر

■ وتراجع مصلحة الضرائب حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول في اتفاق التسعير المسبق لتقييم مدى ملائمة الحالة لإبرام اتفاق أحادي للتسعير المسبق.

■ ويجدر بالذكر أنه أثناء مراجعة حزمة مستندات الاتفاق الأحادي للتسعير المسبق سوف تخضع طريقة تسعير المعاملات وإمكانية تطبيقها لمزيد من المراجعة والمناقشة. وبالتالي فقد يتم مراجعة تطبيق طريقة تسعير المعاملات المقترحة أو تضمين طريقة تسعير بديلة في اتفاق التسعير المسبق النهائي. ومن ثم بحق لمصلحة الضرائب المصرية اقتراح منهجيات بديلة لتسعير المعاملات، أو تضيق النطاق المقترح لاتفاق التسعير المسبق أو التوسع فيه، أو رفض الطلب المقدم برمته.

■ وأثناء مراجعة هذه الحزمة من المستندات قد ترغب المصلحة في إجراء زيارة ميدانية من أجل فهم أفضل للنشاط والصناعة بهدف استيضاح بعض الأمور وجمع قدر أكبر من المعلومات.

٢-١-٢ تقييم حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق

- تتعامل مصلحة الضرائب المصرية مع اتفاقات التسعير المسبق بترتيب استلام الطلبات من الممولين.
- عقب استلام ومراجعة حزمة المستندات الرسمية المرفقة بطلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق وغيرها من المستندات المطلوبة تقوم مصلحة الضرائب المصرية بتقييم المستندات وتحديد موقفها خلال فترة ثلاثة أشهر من تاريخ الاستلام. وتُخطر المصلحة الممول رسمياً في حالة مد مرحلة التقييم نتيجة أسباب محددة.
- تقوم المصلحة في سياق عملية التقييم بفحص وتقييم مدى ملائمة واستيفاء المعلومات والتحليلات التي قدمها الممول ضمن حزمة المستندات المقدمة للدخول في اتفاق التسعير المسبق. ولذلك قد تطلب المصلحة معلومات إضافية من الممول خلال عملية التقييم لأغراض التوضيح، كما قد تشترط المصلحة قيام الممول بإجراء تحليلات محاسبية أو اقتصادية إضافية عقب مراجعة المستندات المقدمة. وتتفق المصلحة مع الممول على المواعيد المحددة لاستلام تلك المعلومات النهائية.
- كما تحتفظ مصلحة الضرائب المصرية بالحق في تضمين معاملات بينية إضافية لطلب الدخول في اتفاق التسعير المسبق المقدم من الممول عندما تكون تلك المعاملات مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات المقترحة من الممول ويجب تحليلها معاً.
- وفي حالة طلب مصلحة الضرائب المصرية أية معلومات إضافية تتعلق بالطلب المقدم من الممول للدخول في اتفاق تسعير مسبق أو حزمة المستندات الواجب توافرها فيجب على الممول توفير متطلبات المصلحة خلال فترة زمنية معقولة من تاريخ طلب المصلحة حسبما يتم الاتفاق بين المصلحة والممول، وإلا اعتبرت المصلحة أن طلب الممول يتسم بعدم الجدية وتقوم بإنهاء العملية ورفض الطلب.
- وفي نهاية مرحلة مراجعة وتحليل وتقييم عملية اتفاق التسعير المسبق تناقش المصلحة مع الممول موقفها العام والنتائج التي توصلت إليها من خلال عملية التفاوض الموضحة أسفل.

٣-١-٣ التفاوض الخاص بالدخول في اتفاق تسعير مسبق

- تُنظم إدارة تسعير المعاملات بمصلحة الضرائب المصرية عمليات التفاوض والمناقشات مع الممول عقب مراجعة وتقييم حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق.
- وبمجرد إتمام مصلحة الضرائب المصرية لتحليل المستندات والمعلومات أثناء عملية مراجعتها وتقييمها يتم إخطار الممول كتابةً بموقف المصلحة فيما يتعلق ببدء عملية التفاوض وشروط الاتفاق.
- وإن وجدت أي اختلافات بين موقف الممول وموقف المصلحة يجب على الممول الرد كتابةً قبل بدء اجتماعات التفاوض بشأن طريقة تسعير المعاملات أو أي شروط أخرى لاتفاق التسعير المسبق المقترح. وبعد استلام المصلحة لرد الممول إذا كانت الاختلافات بين موقف الممول وموقف مصلحة الضرائب المصرية ما زالت قائمة فتُحدد المصلحة موعداً مع الممول خلال خمسة عشر يوم من استلام رده لمناقشة المشكلات في محاولة للتوصل إلى اتفاق.
- وفي حالة توصل الطرفين لاتفاق في الرأي تقوم إدارة تسعير المعاملات بالمصلحة بإعداد مسودة لاتفاق التسعير المسبق مرفقاً بها تقرير تقييم الطلب والمستندات المتعلقة به، و تقديمها لرئيس المصلحة للاعتماد.

■ وتتضمن مسودة اتفاق التسعير المسبق ما يلى:

- أ - معلومات عن الأشخاص المرتبطة تشمل أسمائها وعناوينها.
- ب - المعاملات البنينة والسنوات التى سيشملها اتفاق التسعير المسبق.
- ج - المعاملات المماثلة المختارة والطريقة التى سيتم اتباعها فى تسعير المعاملات وطرق الحساب والتنبؤات المالية المتعلقة بالمعاملات البنينة.
- د - الافتراضات ذات التأثير.
- هـ - التزامات الممول بما فى ذلك التقارير السنوية وإمسك الدفاتر وإخطار الإدارة الضريبية بالتغيرات التى تطرأ على الافتراضات ذات التأثير... الخ.
- و - القوة القانونية للاتفاق وسرية المستندات والمعلومات.
- ز - الأحكام الخاصة بالمسؤوليات المتبادلة.
- ح - تاريخ سريان الاتفاق.

■ وعندما يدخل الممول فى اتفاق تسعير مسبق مع المصلحة فلن يتم إجراء أية تسويات على المعاملات البنينة المحددة بالاتفاق وذلك بموجب المادة (٣٠) من القانون بشرط الوفاء بشروط اتفاق التسعير المسبق، ولكن التفاوض بشأن اتفاق تسعير مسبق وإبرامه لا يُشكل قيداً على مصلحة الضرائب المصرية يمنعها من إجراء عمليات فحص لتسعير المعاملات أو من إجراء تسويات على المعاملات البنينة للممول عن سنوات لا يشملها اتفاق التسعير المسبق.

٣-١-٤ استكمال إجراءات الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

■ تعتمد الفترة التى تحتاجها مصلحة الضرائب المصرية لتحديد موقفها الرسمى على تعاون الممول مقدم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق وكذلك على مدى تعقيد الحالة واستيفاء وجودة المعلومات المقدمة، حيث لا يمكن إبرام اتفاق تسعير مسبق إلا عندما يؤكد جميع الأطراف المعنية موافقتهم على شروط الاتفاق. حيث يقوم كلا من الممثلين المفوضين من إدارة تسعير المعاملات بالمصلحة وممثل الممول مقدم الطلب بالتوقيع الرسمى على اتفاق التسعير المسبق الأحادى.

■ وفى هذا الصدد تنص التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية على أنه:

"عند إبرام اتفاق التسعير المسبق يجب أن تقدم الإدارات الضريبية تأكيداً للأشخاص المرتبطة الواقعة فى فى الدول التابعة لها الإدارة الضريبية بأنه لن يتم إجراء أى تسوية بشأن تسعير معاملاتها طالما التزم الممول باتباع شروط الاتفاقات. كما يجب أن يتضمن اتفاق التسعير نصاً (ربما بالإشارة إلى مدى زمنى) يقضى بإمكانية إعادة النظر فى الاتفاق أو إلغاؤه خلال السنوات المقبلة عندما تتغير العمليات التجارية بشكل كبير أو عندما تؤثر ظروف الاقتصاد الحر (مثل التغيرات الملحوظة فى أسعار الصرف) تأثيراً هائلاً على مدى الوثوق بالمنهجية التى سيتم اتباعها فى تسعير المعاملات بشكل تعتبره الأشخاص المستقلة مؤثراً فى تسعير معاملاتهم".

■ ومع ذلك فإن اتفاق التسعير المسبق لا يُمثل قيداً على المصلحة يمنعها من إخطار أى أطراف فى الاتفاقيات الضريبية ذات الصلة بأن المصلحة أبرمت اتفاقاً أحادياً للتسعير المسبق.

٣-١-٥ رفض الطلب المقدم من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق

■ خلال فترة مراجعة الطلب المقدم من الممول للدخول فى اتفاق تسعير مسبق قد تقرر المصلحة رفض الطلب إن وجدت أنه غير ملائم وبالأخص فى ظل الظروف التالية:

- أ- إذا لم يلتزم الممول مقدم الطلب بأحكام القانون ولائحته التنفيذية أو بالتعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الخاصة بمصر أو قام باقتراح تطبيق الطريقة المقترحة اتباعها لتسعير المعاملات بما لا يتفق مع مبدأ السعر المحايد كما هو منصوص عليه فى القانون.
- ب- إذا تضمنت المعاملات البنينة المقترحة ترتيبات تؤدي إلى التجنب الضريبى.
- ج- إذا وجدت مصلحة الضرائب المصرية أن إبرام اتفاق التسعير المسبق غير ذى جدوى لها نظراً للطبيعة المحدودة للمعاملة (أو المعاملات) البنينة وقيمته، أو عندما يمكن تطبيق مبدأ السعر المحايد تطبيقاً موثقاً به بدرجة عالية من التأكد.
- د- إذا كانت المعاملة (أو المعاملات) البنينة التى يسعى الممول لإبرام اتفاق تسعير مسبق بشأنها تُنظر فى منازعات لم يُفصل فيها بشكل نهائى حتى وقت التقدم بالطلب.
- هـ- إذا كانت المعاملة (أو المعاملات) البنينة تعتمد على حالة افتراضية أو تتسم بعدم الجدية مثل التقدم لإبرام اتفاق تسعير مسبق بشأن معاملة غير فعلية.
- و- عندما لا يُبدى الممول تعاوناً كافياً فى إمداد المصلحة بالمعلومات الكاملة التى يمكن الوثوق فيها حسبما يُطلب منه أثناء إجراءات اتفاق التسعير المسبق.

■ وفي حالة رفض مصلحة الضرائب المصرية للطلب المقدم من الممول فإنها تُخطر الممول رسمياً كتاباً بأسباب قرارها لرفض الطلب. ويكون لدى الممول الفرصة في الرد وتقديم أى مستندات إضافية خلال ثلاثين يوم وهي المدة التي يُعتبر بعدها أى قرار لاحق تصدره المصلحة قراراً نهائياً.

٢-٦ سحب الممول للطلب المقدم للدخول في اتفاق تسعير مسبق

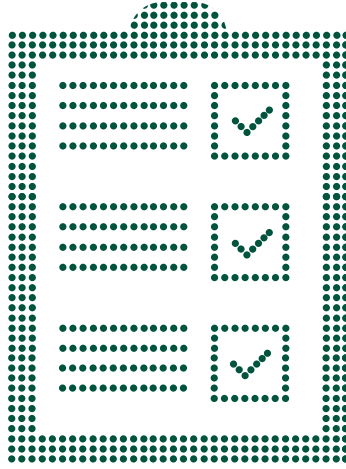
■ للممول أن يسحب الطلب الذي قدمه للدخول في اتفاق تسعير مسبق في أى وقت، وذلك بموجب طلب مكتوب يُقدم إلى مصلحة الضرائب المصرية.

■ ولكن لا يُنصح إطلاقاً بالانسحاب من عملية تقديم الطلب في مرحلة متأخرة بدون سبب مقبول نظراً لأن هذا الإجراء يمكن أن يُعد إهداراً لموارد المصلحة. وفي حالة سحب الممول الطلب المقدم للدخول في اتفاق تسعير مسبق فإن هذا سوف يكون دليلاً على عدم جدية الممول وبالتالي تقليص فرص الممول في الدخول في اتفاق تسعير مسبق في المستقبل.

■ وإذا وقع الاختيار فيما بعد على الممول لإجراء فحص ضريبي معتاد/ فحص تسعير معاملاته، فيجب على الممول توفير مستندات/ تحليلات محدثة أثناء عملية الفحص. وجدير بالذكر أن انسحاب الممول من إجراءات اتفاق التسعير المسبق لن يؤثر على قرار المصلحة في فحص منشأة الممول سواء لأغراض الفحص الضريبي المعتاد أو فحص تسعير المعاملات.

ملخص الفصل الثالث

- في حالة قيام مصلحة الضرائب المصرية بإخطار الممول برغبتها في مواصلة إجراءات طلبه للدخول في اتفاق تسعير مسبق بناءً على التقييم الذي أجرته بعد الاجتماع التمهيدى السابق لتقديم الطلب، فعلى الممول تقديم طلب رسمى للدخول في اتفاق تسعير مسبق مرفقاً به المستندات المؤيدة للطلب.
- تؤكد المصلحة التزامها بقبول دراسة طلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق بإرسال خطاب رسمى للممول مقدم الطلب يفيد ذلك. وعلى ذلك فمن الضروري على الممول تحديد كافة ممثليه المفوضين في الطلب وذلك لأي إخطارات قد ترسلها لهم المصلحة.
- ينبغي أن تتضمن **حزمة المستندات المرفقة بطلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق** كافة المستندات والتحليلات اللازمة لكي تتمكن المصلحة من مراجعة الطلب ومواصلة الإجراءات.
- عقب استلام **حزمة المستندات المرفقة بالطلب** الرسمى للدخول في اتفاق تسعير مسبق ومراجعتها تعمل المصلحة على تقييم المستندات واتخاذ موقف خلال فترة ثلاثة أشهر من تاريخ الاستلام.
- في نهاية مرحلة مراجعة إجراءات الدخول في اتفاق تسعير مسبق وتحليله وتقييمه، تقوم المصلحة بمناقشة موقفها مع الممول من خلال إجراء المفاوضات اللازمة.
- إذا توصل الطرفان إلى اتفاق فى الرأى يتم تقديم **مسودة لاتفاق التسعير المسبق** إلى رئيس مصلحة الضرائب لاعتماده.
- يقوم الممثلون المفوضون بإدارة تسعير المعاملات بمصلحة الضرائب المصرية وممثلو الممول مقدم الطلب بالتوقيع الرسمى على اتفاق أحادى للتسعير المسبق وذلك بعد موافقة الطرفين على شروط الاتفاق واعتمادها.
- قد يسحب الممول طلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق فى أى وقت، وهو الأمر الذى يجب أن يكون بطلب مكتوب يُقدم لمصلحة الضرائب المصرية. ولكن لا يُنصح بالانسحاب أثناء مرحلة متأخرة من الإجراءات بدون سبب مقبول.



الفصل الرابع

مرحلة ما بعد تقديم طلب الدخول فى اتفاق التسعير
المسبق: الالتزام باتفاق التسعير المسبق واعتبارات
رئيسية أخرى.

- ١-٤ تقديم التقرير السنوى الموضح للالتزام الممول باتفاق التسعير المسبق
- ٢-٤ التقارير السنوية التى توضح التزام الممول باتفاق التسعير المسبق
- ٣-٤ فحص اتفاق التسعير المسبق
- ٤-٤ التسويات
- ٥-٤ مراجعة اتفاق التسعير المسبق
- ٦-٤ إلغاء اتفاق التسعير المسبق أو إنهاؤه
- ٧-٤ تجديد اتفاق التسعير المسبق
- ٨-٤ اعتبارات عملية أخرى
- ١-٨-٤ سرية المعلومات الواردة باتفاق التسعير المسبق وإفشاؤها
- ٢-٨-٤ السلطة المخولة لمصلحة الضرائب المصرية فى طلب معلومات إضافية
- ٣-٨-٤ دور الممول

ملخص الفصل الرابع

٤-١ تقديم التقرير السنوى الموضح للالتزام الممول باتفاق التسعير المسبق

- يلتزم الممول بعد إبرام اتفاق التسعير المسبق مع مصلحة الضرائب المصرية بتقديم تقرير سنوى يوضح من خلاله مدى التزامه بالاتفاق وفقاً للشروط المنصوص عليها بالاتفاق عن كل سنة يغطيها الاتفاق. ويتمثل الغرض من هذا التقرير اتفاق التسعير المسبق فى تقديم الممول وصفاً للمعاملات الفعلية التى تمت خلال الفترة وتوضيح مدى التزامه بشروط الاتفاق.
- وينبغى أن يتناول التقرير جميع البنود التى يشملها اتفاق التسعير المسبق بالإضافة إلى أية مسائل أخرى ذات صلة تتعلق بتعديل الاتفاق أو إلغاؤه. وتتباين اتفاقات التسعير المسبق حيث تُعد حالة كل اتفاق فريدة بذاتها فيما يتعلق بتسعير المعاملات التى تشملها، لذلك فإن أحكام كل اتفاق من اتفاقات التسعير المسبق ستتضمن المتطلبات اللازمة لتوافرها فى التقرير الخاص بالاتفاق مثل محتواه ونطاقه.
- ويلزم أن يتم تقديم تقرير اتفاق التسعير المسبق السنوى لإدارة تسعير المعاملات بمصلحة الضرائب المصرية خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الإقرار الضريبى، وللمصلحة الحق فى إلغاء اتفاق التسعير المسبق برمته إن لم يقدم الممول التقرير الذى يُثبت التزامه بشروط اتفاق التسعير المسبق.
- وتقوم المصلحة بمراجعة تقرير اتفاق التسعير المسبق لضمان التزام الممول بشروط الاتفاق بهدف تقييم مدى التزام الممول بتطبيق طريقة تسعير المعاملات المتفق عليها داخل مجموعة الشركات تبعاً للاتفاق، كما تقوم المصلحة بمراجعة المعلومات والتوضيحات المذكورة فى تقرير اتفاق التسعير المسبق.
- وأثناء مراجعة التقرير سوف تنظر المصلحة أيضاً إلى أى بنود تتطلب رداً معيناً. وإذا تطلب الأمر سوف تتواصل المصلحة مع الممول للحصول على مزيد من التوضيحات أو المعلومات بخلاف تلك الواردة بالتقرير السنوى المقدم والخاص باتفاق التسعير المسبق. وعلى ذلك فقد تسفر عملية مراجعة التقرير عن إجراءات يجب اتخاذها بشأن النتائج التى تم الإقرار عنها مثل الحاجة إلى اقتراح إجراء تسويات أو تعديل اتفاق التسعير المسبق أو إلغاؤه.

٤-٢ التقرير السنوى الذى يوضح مدى التزام الممول باتفاق التسعير المسبق

- يجب أن يشتمل التقرير السنوى الذى يقدمه الممول للمصلحة لتوضيح مدى التزامه باتفاق التسعير المسبق على ما يلى:

- أ- القوائم المالية التى تم فحصها للسنوات أو الفترات المالية ذات الصلة للممول.
- ب- وصف وتحليل مفصلين لمعاملات الممول التى يغطيها الاتفاق والموضحة فى القوائم المالية للسنة المالية ذات الصلة.
- ج- وصف لأى تغيرات فى طرق المحاسبة المالية أو طرق المحاسبة الضريبية أو المبادئ المستخدمة (إن وجدت) للسنة المالية ذات الصلة فيما يتعلق بالمعاملة (أو المعاملات) التى تختلف عن الطرق التى تم على أساسها إبرام اتفاق التسعير المسبق. وقد يشمل ذلك وصف كيفية تأثير هذه التغيرات على تحديد السعر المحايد لتلك المعاملات.
- د- وصف لحالات عدم الالتزام (إن وجدت) بأى من الافتراضات ذات التأثير وأسباب عدم الالتزام، إن لم يمكن ذلك يتم تقديم بيان بالافتراضات التى لا تزال سارية.
- هـ- المعلومات والتحليلات والافتراضات المؤيدة للطرق المتفق على اتباعها فى تسعير المعاملات، وذلك للمعاملات التى يشملها الاتفاق والنتائج التى تتفق مع هذه الطريقة للسنة التى يتم تقييمها.
- و- تحليل لأى تسويات تعويضية^(٢٨) (الموضحة لاحقاً) والتى تكون مطلوبة لحساب الضريبة فى ظل اتفاق التسعير المسبق.

- ويحق للمصلحة إلغاء اتفاق التسعير المسبق إن لم يقدم الممول المعلومات والتحليلات الكاملة فى تقرير اتفاق التسعير المسبق وهو ما قد يؤدي إلى خضوع الممول لاحقاً لفحص ضريبى كامل/ فحص لتحديد مدى التزامه بتسعير معاملاته.

٤-٣ فحص اتفاق التسعير المسبق

- يجب على الممول الذى أبرم اتفاق تسعير مسبق مع مصلحة الضرائب المصرية الاحتفاظ بجميع الدفاتر والسجلات (بما فى ذلك الدفاتر المحاسبية والسجلات الأخرى ذات الصلة) والتى تشتترها مصلحة الضرائب المصرية للتأكد من التزام الممول باتفاق التسعير المسبق وهو ما يُسمى بالفحص الضريبى لاتفاق التسعير المسبق.
- لا تشتمل عملية فحص اتفاق التسعير المسبق على تقييم أو اقتراح تغيرات على شروط الاتفاق أو طريقة تسعير المعاملات المتفق على اتباعها، ولكن تقتصر عملية الفحص على متابعة التزام ممارسات تسعير المعاملات بالشروط المنصوص عليها فى الاتفاق. ويشمل ذلك تقييم ما إذا كانت المعلومات المادية والمستندات ذات الصلة المقدمة مع طلب اتفاق التسعير المسبق وتقارير اتفاق التسعير المسبق تصف بدقة أنشطة الممول وممارسات تسعير لمعاملاته، وما إذا كانت الافتراضات ذات التأثير لا تزال سارية، وكذلك ما إذا كان الممول قد طبق الطريقة المتفق على اتباعها لتسعير المعاملات وفقاً لشروط اتفاق التسعير المسبق.

^{٢٨} التسوية التعويضية هى تسوية يقوم فيها ممول الضريبة بالإقرار عن سعر معاملاته لأغراض الضريبة بما يعتقد أنه يُمثل السعر المحايد لمعاملة بينية برغم أن هذا السعر يختلف عن القيمة التى تم تحملها بالفعل بين أشخاص مرتبطة. ويتم إجراء هذه التسوية قبل تقديم الإقرار الضريبى.

- قد يتم إجراء فحص ضريبي كامل/ فحص لتحديد مدى التزام الممول بتسعير معاملاته وذلك لأى معاملة (معاملات) لا يشملها اتفاق التسعير المسبق. وفى حالة إلغاء اتفاق التسعير المسبق (انظر القسم ٤-٦) يتم إجراء فحص كامل سواء فحص ضريبي كامل أو فحص لقياس مدى التزام الممول بتسعير معاملاته.

٤-٤ التسويات

- قد يشمل اتفاق التسعير المسبق على نص يسمح للممول بإجراء تسوية تعويضية بهدف الوصول إلى نتائج فعلية للمعاملة أو المعاملات البينية التى يشملها الاتفاق تتفق مع القيم أو النتائج المحددة لتطبيق الطريقة المتفق على اتباعها لتسعير المعاملات التى يغطيها اتفاق التسعير المسبق وذلك فى حالة وجود أى انحراف.
- ينبغى على الممول إجراء أى تسويات تعويضية أثناء السنة المالية/ الفترة الضريبية لضمان أن النتائج الفعلية النهائية التى تم التوصل إليها تتفق بقدر الإمكان مع الأسعار المحايدة الناتجة عن تطبيق طريقة تسعير المعاملات المذكورة باتفاق التسعير المسبق. حيث إن إجراء هذه التسويات التعويضية خلال السنة يقلل من قيمة التسويات اللازم إجرائها فى نهاية السنة المالية أو بعدها.
- وقد يتضح أن هناك ضرورة لإجراء تسوية تعويضية بعد تقديم الإقرار الضريبي وتقرير اتفاق التسعير المسبق لسنة بعينها، وخاصة إذا رأت مصلحة الضرائب المصرية من واقع مراجعة تقرير اتفاق التسعير المسبق ما يلى:
 - أ - أن الممول لم يلتزم التزاماً كاملاً بشروط اتفاق التسعير المسبق عن سنة مالية بعينها.
 - ب - أن نتائج النشاط الفعلية للممول لم تقع ضمن المدى المتفق عليه للأسعار المحايدة التى لم يقيم الممول بإجراء تسويات تعويضية بشأنها.
 - ج - أن التسوية التعويضية التى قام الممول بإجرائها لم تُعدل أسعار المعاملات بالكامل وفقاً للمدى المتفق عليه للأسعار المحايدة.
- وقد تقترح مصلحة الضرائب المصرية إجراء تسوية تعكس نتائج النشاط الفعلية وفقاً للسعر المحايد المتفق عليه فى اتفاق التسعير المسبق. وفى هذه الحالة تُطبق الغرامات المنصوص عليها فى المادة السادسة من القانون. ولن تؤثر هذه التسوية على استمرار اتفاق التسعير المسبق لسنوات لاحقة.
- وينبغى أن يراعى الممول أن يتضمن دخله الخاضع للضريبة عن سنة مالية/ فترة ضريبية بعينها كافة التسويات التعويضية والتى يتم حسابها لأغراض اتفاق التسعير المسبق، وأن هذا الدخل ذاته يُستخدم فى كل ما يتعلق بضرائب الدخل المصرية.
- ومن الناحية المبدئية ينبغى أن يقوم الممول بإجراء التسوية التعويضية فى إقراره الضريبي عندما يرى أن نتيجة المعاملة التى يشملها اتفاق التسعير المسبق لم يتم تسعيرها وفقاً للطريقة المنصوص عليها بالاتفاق وذلك قبل تقديم تقرير اتفاق التسعير المسبق. ويتم سداد فروق التسويات التعويضية مع ضريبة دخل الشركات المستحقة على الممول عن السنة الضريبية التى تم إجراء تسويات بشأنها.

٤-٥ مراجعة اتفاق التسعير المسبق

- إن وجدت أى تغيرات هامة تؤثر على تطبيق اتفاق التسعير المسبق خلال فترة الاتفاق فينبغى على الممول أن يقدم للمصلحة على الفور تقريراً مكتوباً عن هذه التغيرات يشرح تفصيلياً أثر تلك التغيرات على تنفيذ اتفاق التسعير المسبق. وينبغى أن توضح هذه التقارير أسباب المراجعة المقترحة لاتفاق التسعير المسبق ويرفق بها المستندات المؤيدة لذلك.
- تناقش المصلحة مع الممول بناء على مراجعة أنشطته إما تعديل أحكام وشروط الاتفاق أو الغاؤه وذلك وفقاً لأثر التغيرات على تنفيذ اتفاق التسعير المسبق.
- ومن أمثلة الحالات التى قد تقوم فيها المصلحة بتعديل اتفاقات التسعير المسبق ما يلى:
 - أ - التعديلات فى القوانين بما فى ذلك التغيرات فى أحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والتى تُعدل المعالجة الضريبية للمسائل التى يشملها اتفاق التسعير المسبق.
 - ب - التغيرات الجوهرية فى الظروف - على سبيل المثال عندما تتغير أنشطة أعمال الممول بما يعنى ضمناً تغير وظائفه من كونه موزع يقوم بكافة الوظائف ويتحمل كافة المخاطر إلى موزع يتحمل قدر ضئيل من المخاطر، أو عندما تحدث تغيرات مفاجئة وخطيرة فى البيئة الاقتصادية وتؤثر على أنشطة الممول.
- وفى حالة اتفاق الممول مع مصلحة الضرائب المصرية على تعديل أحد اتفاقات التسعير المسبق فيتم تحديد تاريخ سريان جديد لاتفاق التسعير المسبق المذكور الذى تم تعديله. وفى حالة عدم التوصل لاتفاق لتعديل اتفاق التسعير المسبق فيتم الغاؤه.

٤-٦ إلغاء اتفاق التسعير المسبق أو إنهائه

■ يجوز للمصلحة إلغاء اتفاق التسعير المسبق فى أى من الحالات التالية:

- أ - عدم التزام الممول بشروط اتفاق التسعير المسبق.
- ب - عدم الالتزام بالافتراضات ذات التأثير المتفق عليها بموجب اتفاق التسعير المسبق.
- ج - عدم تقديم الممول للمعلومات والمستندات وتقرير اتفاق التسعير المسبق وفقاً للتعليمات الإرشادية لاتفاق التسعير المسبق وكافة الأحكام الأخرى ذات الصلة.
- د - حدوث منازعة بين مصلحة الضرائب المصرية والممول فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق لتريبات تسعير المعاملات أثناء فترة الاتفاق ولم يتم التوصل إلى حل لهذه المنازعة. وفى هذه الحالة تتدخل اللجنة العليا لاتفاقات التسعير المسبق لتقديم الرأى بشأنها، وإن لم تكن نتيجة هذا الرأى مقبولة بالنسبة للممول يتم إلغاء اتفاق التسعير المسبق.
- هـ - إذا ثبت للمصلحة أن الممول قدم معلومات خاطئة أو قام بالتدليس أو بالحدف أو قدم بياناً غير صحيح أو مضلل بما يعد انتهاكاً للقانون بموجب أحكام المادة ١٣٣ من القانون.

■ فى حالة إلغاء المصلحة لاتفاق التسعير المسبق فإنها تُخطر كتابة بذلك مع توضيح أسباب الإلغاء وتاريخ سريانه (عادة من بداية السنة المالية) / الفترة الضريبية التى حدثت فيها الحالة المسببة للإلغاء).

■ وفى هذه الحالة لن يصبح اتفاق التسعير المسبق سارياً أو ملزماً لكل من الممول ومصلحة الضرائب بداية من تاريخ سريان الإلغاء/ الإنهاء.

■ وبمجرد إنهاء اتفاق التسعير المسبق فإن المعاملات التى كان اتفاق التسعير المسبق يشملها فيما سبق تخضع تلقائياً لأحكام القانون واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى ذات الصلة، أى أنه فى حالة حدوث أية انحرافات فى تطبيق اتفاق التسعير المسبق فإن جميع السنوات التى يشملها الاتفاق سوف تُلغى.

٤-٧ تجديد اتفاق التسعير المسبق

■ يتم تجديد اتفاق التسعير المسبق من خلال إجراءات مماثلة للإجراءات المتبعة عند تقديم طلب لأول مرة للدخول فى اتفاق تسعير مسبق. وعليه فيجب على الممول أن يقدم إلى مصلحة الضرائب المصرية المستندات المؤيدة التى تشمل مستندات وتحليلات محدثة بالإضافة إلى معلومات أخرى ذات صلة من أجل مواصلة إجراءات طلب تجديد الاتفاق.

■ ولتجديد اتفاق تسعير مسبق قائم يشترط قيام الممول أولاً بتقديم طلب التجديد فى إطار زمنى معقول عادة قبل ثلاثة أشهر على الأقل من انتهاء الاتفاق القائم^{٢٩}، حيث تقوم المصلحة بعد استلام طلب التجديد بإخطار الممول الذى يرغب فى مواصلة إجراءات طلب تجديد الاتفاق من أجل تقديم المستندات المطلوبة. ويقوم الممول بتقديم حزمة المستندات المطلوب تقديمها لتجديد اتفاق التسعير المسبق إلى مصلحة الضرائب المصرية لمراجعة الحقائق والظروف المصاحبة للطلب ونطاق ومدى تعقيد مسائل تسعير المعاملات التى يحتوى عليها طلب التجديد بما فى ذلك إلى أى مدى تغيرت حقائق المعاملات أو افتراضاتها ذات التأثير أو ظروفها عن الاتفاق الأخير للتسعير المسبق.

■ ويجوز للمصلحة تجديد اتفاق التسعير المسبق بشروط مماثلة لشروط الاتفاق الجارى فى حالة:

- أ- رضا كلا من الممول ومصلحة الضرائب المصرية عن تطبيق طريقة تسعير المعاملات المتفق على اتباعها فى اتفاق التسعير المسبق القائم.
- ب- عدم حدوث أى تغيرات جوهرية تتعلق بظروف المعاملات وافتراضاتها ذات التأثير التى يشملها اتفاق التسعير المسبق، أى أن هذه الافتراضات لا زالت قائمة.
- ج- التزام الممول التزاماً كاملاً بشروط اتفاق التسعير المسبق القائم.

■ وفى حالة اقتراح الممول تعديل اتفاق التسعير المسبق القائم عند تجديده فيجب إرفاق التعديلات المقترحة والتحليلات المحدثة والمستندات المؤيدة مع طلب تجديد اتفاق التسعير المسبق، ويحدث ذلك تحديداً فى الحالات التالية:

- أ- حدوث تغيرات جوهرية فى الحقائق أو الظروف أو الافتراضات ذات التأثير الخاصة باتفاق التسعير المسبق.
- ب- إذا وجدت المصلحة بعد تقديم الممول لطلب التجديد أن اتفاق التسعير المسبق القائم لم يولى الاعتبار الكافى للتطورات المحتمل حدوثها مستقبلاً من النواحي الاقتصادية والفنية وكذلك التطورات الخاصة بالمنتج أو الصناعة.

^{٢٩} انظر الملحق الثالث نموذج "٣" أ.ت.م- نموذج طلب تجديد اتفاق أحادى للتسعير المسبق ويمكن تحميل نموذج "٣" أ.ت.م من موقع مصلحة الضرائب المصرية أو الحصول عليه من إدارة تسعير المعاملات فى العنوان التالى: القطعة التاسعة - بلوك ٤٣ - الحى العاشر - القاهرة - مصر.

■ تقوم مصلحة الضرائب المصرية بتقييم طلب تجديد اتفاق التسعير المسبق المقدم من الممول مع الأخذ في الحسبان التعديلات المطلوبة في ضوء الحقائق والظروف التي تغيرت.

■ وتركز عملية تجديد الاتفاق على تحديث الافتراضات ذات التأثير والحقائق المنصوص عليها في اتفاق التسعير المسبق الأصلي مع تعديل التحليلات ذات الصلة (إذا تطلب الأمر). وعلى ذلك تراجع المصلحة المستندات المقدمة لتجديد اتفاق التسعير المسبق وتقوم بتقييمها والتفاوض مع الممول لوضع مسودة لاتفاق تسعير مسبق جديد واستكمال عملية التجديد.

٤-٨-٨ اعتبارات عملية أخرى

٤-٨-٩ سرية المعلومات الواردة باتفاق التسعير المسبق وإفشائها

■ تلتزم مصلحة الضرائب المصرية أثناء عملية اتفاق التسعير المسبق بشروط سرية المعلومات المنصوص عليها في المادة ١٠١ من القانون، حيث تحافظ على عدم إفشاء "الأسرار التجارية والمعلومات والمستندات الأخرى" التي يقدمها الممول أثناء عملية التقديم لطلب الدخول في اتفاق التسعير المسبق.

■ وفي حالة انسحاب الممول من عملية اتفاق التسعير المسبق أو في حالة رفض مصلحة الضرائب المصرية لطلب الممول للدخول في اتفاق تسعير مسبق بعد مراجعة المعلومات فإن المصلحة تراعى أحكام المادة الخاصة بسرية المعلومات ومتطلبات السرية كما لو كان قد تم قبول طلب اتفاق التسعير المسبق.

٤-٨-١٠ السلطة المخولة لمصلحة الضرائب المصرية في طلب معلومات إضافية

■ أثناء إتمام إجراءات الطلب المقدم من الممول للدخول في اتفاق تسعير مسبق يحق لمصلحة الضرائب المصرية في أي وقت أن تطلب من الممول كتابة تقديم معلومات ومستندات إضافية تتعلق بالطلب المقدم حسبما تراه ضرورياً لأغراض التقييم والتفاوض. وتحتفظ المصلحة بالحق في إنهاء طلب اتفاق التسعير المسبق عندما لا يُبدي الممول تعاوناً في توفير معلومات كاملة وموثوقة فيها حسبما تطلب المصلحة.

٤-٨-١١ دور الممول

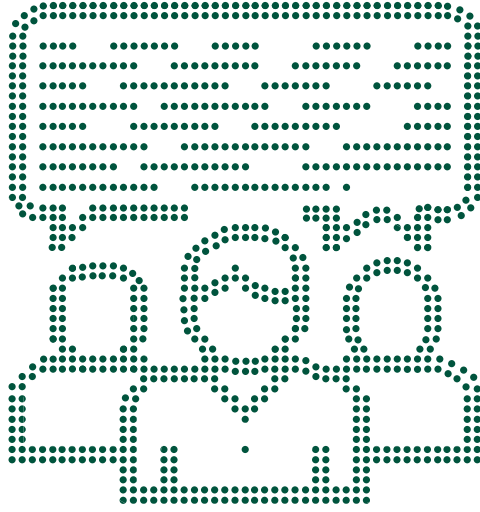
■ أثناء إجراءات طلب الدخول في اتفاق التسعير المسبق فإن تعاون الممول مقدم الطلب مع مصلحة الضرائب المصرية يُعد أمراً ضرورياً من أجل قبول الطلب وكذلك أثناء عمليات التفاوض. ولتحقيق هذا الهدف فمن المتوقع أن يقدم الممول للمصلحة كافة المعلومات والمستندات اللازمة في الوقت المناسب وضمان استيفائها وملائمتها من أجل تيسير عملية اتفاق التسعير المسبق وإجرائها بسلاسة.

■ كما أنه من المتوقع أن يبذل الممول كافة الجهود لكي يوضح لمصلحة الضرائب المصرية نموذج الأعمال والممارسات التي يتبعها في تسعير معاملاته لكي تصل المصلحة لفهم أفضل للحقائق الكامنة وراء طلبه للدخول في اتفاق تسعير مسبق.

وذلك لأن جودة واكتمال التحليلات التي يجريها ومنها تحليلات الصناعة والوظائف والتحليلات الاقتصادية وقابلية المقارنة/ درجة التماثل وكذلك اكتمال البيانات الخاصة بنموذج الأعمال الذي يتبعه الممول والبيانات الخاصة بصناعته والأسواق والدول التي يعمل فيها والتي يشملها اتفاق التسعير المسبق تُعد جميعها بمثابة حجر الأساس في نجاح إجراءات اتفاق التسعير المسبق.

ملخص الفصل الرابع

- يلتزم الممول بتقديم تقرير سنوى يوضح عمليات الممول الفعلية عن الفترة ومدى التزامه بشروط اتفاق التسعير المسبق عن كل سنة مالية يشملها الاتفاق بهدف تقدير الضريبة المستحقة على الممول.
- ينبغي تقديم تقرير اتفاق التسعير المسبق إلى إدارة تسعير المعاملات خلال ستين يوم من تاريخ تقديم الإقرار الضريبى.
- على الممول الذى أبرم اتفاق تسعير مسبق مع مصلحة الضرائب المصرية إمساك كافة الدفاتر والسجلات التى تشترطها المصلحة لفحص اتفاق التسعير المسبق. وسوف تقتصر إجراءات فحص اتفاق التسعير المسبق على متابعة مدى التزام الممول بممارسات تسعير معاملاته وفقاً للشروط المنصوص عليها باتفاق التسعير المسبق.
- قد يقوم الممول بإجراء تسويات تعويضية للتوصل إلى نتائج فعلية للمعاملات البنينة التى يشملها الاتفاق بحيث تتفق مع النتائج التى تحددها الطريقة المقترح اتباعها لتسعير المعاملات باتفاق التسعير المسبق وذلك فى حالة حدوث اختلاف.
- قد تقترح المصلحة إجراء تسوية تعويضية بعد تقديم الممول لإقراره الضريبى وتقرير اتفاق التسعير المسبق عن سنة بعينها فى حالة استمرار وجود أى اختلاف. ويجب على الممول مراعاة أن يشمل دخله الخاضع للضريبة عن فترة ضريبة بعينها كافة التسويات التعويضية والتى تم حسابها لأغراض اتفاق التسعير المسبق.
- يجوز تجديد اتفاق تسعير مسبق قائم. فى هذه الحالة يشترط على الممول تقديم طلب للتجديد فى موعد لا يقل عن ثلاثة أشهر قبل انتهاء اتفاق التسعير المسبق القائم، وبعد ذلك تقوم المصلحة بإخطار الممول برغبتها فى مواصلة طلب التجديد لى يقدم الممول المستندات المطلوبة.
- أثناء إجراءات اتفاق التسعير المسبق تلتزم المصلحة بشروط سرية المعلومات بموجب المادة ١٠١ من القانون، كما تضمن سرية المعلومات والمستندات المقدمة من الممول أثناء إجراءات اتفاق التسعير المسبق.
- يُعد تعاون الممول مقدم الطلب مع المصلحة أمراً ضرورياً من أجل إتمام إجراءات تقديم طلب اتفاق التسعير المسبق وإجراء المفاوضات اللازمة بشأنه. وعلى ذلك من المتوقع قيام الممول بتقديم كافة المعلومات والمستندات اللازمة فى الوقت المحدد للمصلحة والالتزام باكتمال وملائمة هذه المستندات.



مدخل لمفهوم الاتفاقات الثنائية ومتعددة الأطراف للتسعير المسبق

الفصل الخامس

١-٥ نظرة عامة

٢-٥ مزايا الاتفاق الثنائي/ متعدد الأطراف للتسعير المسبق

٣-٥ اعتبارات أخرى

ملخص الفصل الخامس

١-٥ نظرة عامة

- تفضل العديد من الدول الاتفاقات الثنائية/متعددة الأطراف للتسعير المسبق على الاتفاقات الأحادية نظراً للتخوف من حدوث ازدواج ضريبي. حيث أن اتباع منهج ثنائي أو متعدد الأطراف يضمن في الغالب أن تؤدي الاتفاقات إلى تقليل مخاطر الازدواج الضريبي وتكون نتائجها معقولة وعادلة بالنسبة لجميع الإدارات الضريبية والموولين المشاركين في هذه الاتفاقات، كما أنها يمكن أن توفر درجة أعلى من اليقين بالنسبة للممولين المعنيين.
- ويجب إبرام الاتفاقات الثنائية/متعددة الأطراف للتسعير المسبق المتضمنة لإدارة ضريبية شريكة بإحدى الاتفاقيات في نطاق إجراء الاتفاق المتبادل بموجب المادة ٢٥ من نموذج اتفاقية الضرائب لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والذي ينص على:
- أ- على السلطات المختصة محاولة حل أية مشكلات أو الحد من درجات عدم اليقين والتي تنشأ كنتيجة لتفسير الاتفاقية أو تطبيقها بموجب اتفاق متبادل.
- ب- يجوز للسلطات المختصة التشاور فيما بينها من أجل القضاء على الازدواج الضريبي في الحالات التي لا تغطيها الاتفاقية صراحة.
- وبالإضافة إلى ذلك فإن النص الخاص بتبادل المعلومات الموضح في المادة ٢٦ من اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد يؤدي أيضاً إلى تيسير إدارة اتفاقات التسعير المسبق وإبرامها، كما يحث ذات النص السلطات المختصة على التعاون فيما يتعلق بتبادل المعلومات.

٢-٥ مزايا الاتفاق الثنائي / متعدد الأطراف للتسعير المسبق

- بالإضافة إلى المزايا العامة لإبرام اتفاق تسعير مسبق كما هو موضح في القسم ١-٣ "مزايا اتفاقات التسعير المسبق"، فإن الدخول في اتفاق ثنائي / متعدد الأطراف للتسعير المسبق يوفر المزايا التالية للإدارات الضريبية والموولين المشاركين في الاتفاق:
- أ- تيسير التعاون وتبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية المختصة المشاركة من دول مختلفة، وبالتالي ضمان عدالة مبدأ السعر المحايد وثبات تطبيقه.
- ب- تمكين الممولين من تجنب مخاطر الازدواج الضريبي ومن إجراء تسويات على تسعير معاملاتها (التسويات المقابلة^(٣٠)) التي قد يتم إجرائها لتسعير المعاملات بالسعر المحايد) في دولتين أو أكثر مما يضمن توزيع الأرباح وخضوعها للضريبة بالشكل المناسب.

٣-٥ اعتبارات أخرى

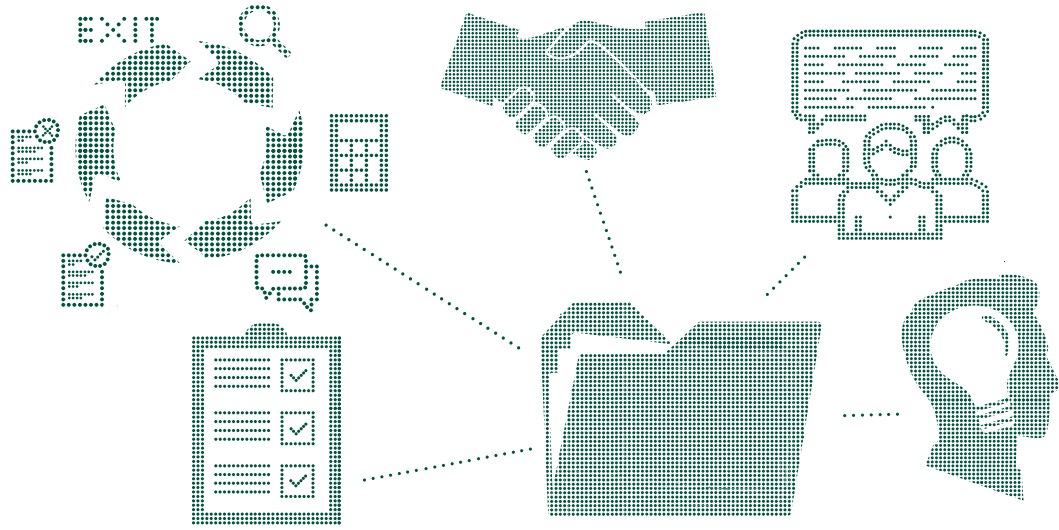
- في حالة طلب الدخول في اتفاق متعدد الأطراف للتسعير المسبق فإن الحقائق والظروف الخاصة بالحالة والأسواق ذات الصلة قد تختلف من دولة لأخرى من الدول المشاركة في الاتفاق، ولذلك فإن تطبيق نفس الطريقة المتبعة لتسعير المعاملات ونفس شروط اتفاق التسعير المسبق قد لا يكون مناسباً بنفس القدر بالنسبة لجميع الدول المشاركة في الاتفاق. ولن يتم تطبيق الاتفاق متعدد الأطراف للتسعير المسبق إلا على ما تضمن اتفاق التسعير المسبق من معاملات ومشاركين بالاتفاق وخلال الفترات الزمنية المنصوص عليها بالاتفاق.
- وبذلك فإن الطريقة النهائية لتسعير المعاملات التي تتفق عليها الإدارة أو الإدارات الضريبية المشاركة في أي اتفاق ثنائي / متعدد الأطراف للتسعير المسبق قد تختلف عن الطريقة المبدئية التي اقترحها الممول عند تقديم الطلب الأساسي للدخول في اتفاق تسعير مسبق. وفي هذه الحالة قد يرفض الممول هذا الاتفاق أو يسحب الطلب الذي قدمه للدخول في اتفاق تسعير مسبق إن لم يوافق على الطريقة التي سيتم اتباعها لتسعير المعاملات والمقترحة من جانب السلطات المختصة ذات الصلة.
- وكما ذكرنا من قبل فإن مبدأ اتفاق التسعير المسبق يُعد مفهوماً حديثاً بالنسبة لمصر، ولذلك قررت مصلحة الضرائب المصرية في هذه المرحلة تطبيق الاتفاقات الأحادية للتسعير المسبق فقط في برنامج مصر لاتفاقات التسعير المسبق.

- ويمكن أن تقوم المصلحة في المستقبل بتطبيق اتفاقات ثنائية/ متعددة الأطراف للتسعير المسبق ضمن نظام اتفاقات التسعير المسبق على أن يُصدر بشأنها تعليمات إرشادية تفصيلية منفصلة توضح آليات هذه الاتفاقات وإجراءات إبرامها.

^{٣٠} التسوية المقابلة هي إجراء تسوية للالتزام الضريبي للشخص المرتبط في دولة أخرى تقوم بإجرائها السلطة الضريبية في تلك الدولة، بحيث تكون مقابلة للتسوية المبدئية التي تتم بواسطة الإدارة الضريبية في الدولة الأولى، حتى يتم توزيع الأرباح من جانب الدولتين بنفس الأسلوب.

ملخص الفصل الخامس

- أعربت العديد من الدول مؤخراً تفضيلها لإبرام الاتفاقات الثنائية/متعددة الاطراف للتسعير المسبق عن الاتفاقات الأحادية للتسعير المسبق وذلك نظراً لتخوفها من حدوث مشكلات ازدواج ضريبي.
- الاتفاقات الثنائية/متعددة الاطراف للتسعير المسبق التي تتضمن الإدارة الضريبية التي تكون طرف في اتفاقية الضرائب ينبغي أن يتم إبرامها في نطاق إجراء الاتفاق المتبادل بموجب المادة ٢٥ من نموذج اتفاقية الضرائب لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- مزايا الاتفاق الثنائي/متعدد الاطراف للتسعير المسبق:
 - أ- تيسير التعاون وتبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية المختصة المشاركة من دول مختلفة، وبالتالي ضمان عدالة تطبيق مبدأ السعر المحايد وثبات تطبيقه.
 - ب- تمكين الممولين من تجنب مخاطر الازدواج الضريبي ومن إجراء تسويات على تسعير معاملاتهم بما يضمن توزيع الأرباح وخضوعها للضريبة بالشكل المناسب.



ملاحق

الملحق الأول - نموذج "أ: ١" م

الملحق الثاني - نموذج "أ: ٢" م

الملحق الثالث - نموذج "أ: ٣" م

الملحق الرابع - الجدول الزمني لإجراءات الاتفاق الأحادي للتسعين المسبق

الملحق الأول - نموذج ١: أ ت م



نموذج ١: أ ت م طلب عقد اجتماع تمهيدي سابق لتقديم طلب الدخول فى الاتفاق الأحادى للتسعير المسبق

الرجاء ملء بيانات هذا النموذج وتوقيع الإقرار الوارد أدناه لحضور الاجتماع التمهيدي مع مصلحة الضرائب المصرية السابق على تقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

بيانات عن المنشأة مقدمة الطلب

الاسم القانونى للمنشأة

رقم الملف الضريبى للمنشأة

عنوان المنشأة

تفاصيل عن الممثلين المفوضين من المنشأة مقدمة للطلب

الاسم

الوظيفة

بيانات الاتصال
(رقم التليفون والبريد الالكترونى)

أرقام التليفونات وعناوين البريد الالكترونى
لأشخاص آخرين يمكن التواصل معهم

معلومات عن المنشأة

الهيكل القانوني لمجموعة الأشخاص المرتبطة التي تُمثل المنشأة مقدمة الطلب أحد شركاتها التابعة.

--

وصف وافٍ للصناعة التي تعمل فيها المنشأة مقدمة الطلب ومجموعة الأشخاص المرتبطة.

--

معلومات عن المعاملة (المعاملات) البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق بما في ذلك طبيعة تلك المعاملات ونطاقها والأشخاص المرتبطة.

--

الدولة (الدول) التي يوجد بها كل من الأشخاص المرتبطة ذات الصلة.

--

نموذج الأعمال ونظرة عامة وافية عن أنشطة أعمال المنشأة مقدمة الطلب ومجموعة الشركات .

--

وصف وافٍ لهيكل الوظائف والأصول المخاطر التي تتحملها المنشأة مقدمة الطلب والأطراف المرتبطة ذات الصلة فيما يتعلق بالمعاملة (المعاملات) البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق.

--

معلومات عن المعاملات البينية

طريقة تسعير المعاملات البينية المقترح اتباعها بموجب اتفاق التسعير المسبق فى آخر ثلاث سنوات (إن وجدت).

طريقة تسعير المعاملات المقترح اتباعها بما فى ذلك مؤشر مستوى الأرباح (إن وجد) الذى سيتم استخدامه، ووصف وافٍ للافتراضات ذات التأثير المتعلقة بتطبيق طريقة تسعير المعاملات.

سياسات المجموعة فى تسعير معاملاتها البينية.

عدد السنوات المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق.

معلومات أخرى

معلومات عن ضريبة دخل المنشأة وعمليات فحص تسعير المعاملات لسنوات سابقة (بما فى ذلك التسويات التى تمت على تسعير المعاملات)، وتقديرات الضريبة والاطعون التى تمت مع مصلحة الضرائب المصرية أو مع إدارات ضريبية أجنبية ذات صلة بشأن المعاملات البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق.

أى معلومات أخرى ذات صلة ضرورية لأغراض عقد اجتماع تمهيدى سابق لتقديم طلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق (مثل اتفاقات تسعير مسبق مماثلة سابقة مع إدارات ضريبية أخرى).

إقرار

أقر أنا بصحة كافة المعلومات الواردة بهذا النموذج.

التوقيع

التاريخ:

ملاحظات:

- ١- يجب تقديم نموذج طلب حضور اجتماع تمهيدي سابق لتقديم طلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق لإدارة تسعير المعاملات في العنوان التالي:
القطعة التاسعة - بلوك ٤٣ - الحى العاشر بمدينة نصر - القاهرة - مصر.
- ٢- يمكن أن يلحق بهذا النموذج مرفقات منفصلة وذلك في حالة أن المساحة المخصصة غير كافية للإجابة عن أسئلة النموذج.
- ٣- ينبغي أن ترفق كافة المستندات والتحليلات ذات الصلة بهذا النموذج وقت تقديمها.

الملحق الثانى – نموذج ٢: أ ت م



نموذج ٢: أ ت م
طلب الدخول فى اتفاق أحادى للتسعير المسبق

الرجاء ملء بيانات هذا النموذج وتوقيع الإقرار أدناه لطلب الدخول فى اتفاق تسعير مسبق

بيانات عن المنشأة مقدمة الطلب

الاسم القانونى للمنشأة

رقم الملف الضريبى للمنشأة

عنوان المنشأة

تفاصيل عن الممثلين المفوضين من المنشأة مقدمة الطلب

الاسم

الوظيفة

بيانات الاتصال
(رقم التليفون والبريد الالكترونى)

أرقام التليفونات وعناوين البريد الالكترونى
لأشخاص آخرين يمكن التواصل معهم

قائمة التحقق من تقديم المستندات والمعلومات الخاصة بطلب الدخول في اتفاق أحادي للتسعير المسبق
معلومات عن المنشأة

ملاحظات (إن وجدت)	الرجاء وضع علامة: إذا كانت المعلومات والمستندات مرفقة بهذا النموذج ☒ إذا كانت المعلومات غير متاحة ☒	قائمة التحقق
		الهيكل القانوني لمجموعة الأشخاص المرتبطة التي تمثل المنشأة مقدمة الطلب إحدى شركاتها التابعة، والترتيبات التنظيمية وهيكل النشاط
		أسماء الأشخاص المرتبطة التي سيتم بينها إجراء المعاملات البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق والدول الكائن بها هؤلاء الأشخاص
		العملة المستخدمة لكل شخص من الأشخاص المرتبطة والعملة المستخدمة في المعاملة (المعاملات) البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق
		تفاصيل عن المعاملة (المعاملات) البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق بما في ذلك طبيعتها ونطاقها وحركتها في جميع المراحل
		نموذج الأعمال ونظرة تفصيلية عن أنشطة أعمال الشركة المقدمة للطلب وعمليات تشغيل المجموعة في الوقت الحالي (بما في ذلك المنتجات والخدمات) آخر ثلاث سنوات

تحليل الصناعة والسوق

ملاحظات (إن وجدت)	قائمة التحقق	الرجاء وضع علامة: ☐ إذا كانت المعلومات والمستندات مرفقة بهذا النموذج ☐ إذا كانت المعلومات غير متاحة
	تحليل تفصيلي للصناعة التي تعمل فيها المجموعة والمنشأة المقدمة للطلب و كل من الأشخاص المرتبطة	

تحليل الوظائف

ملاحظات (إن وجدت)	قائمة التحقق	الرجاء وضع علامة: ☐ إذا كانت المعلومات والمستندات مرفقة بهذا النموذج ☐ إذا كانت المعلومات غير متاحة
	وصف وإف لهيكل الوظائف والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملات البنينة المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق للمنشأة المقدمة للطلب و كل من الأشخاص المرتبطة	
	استراتيجيات النشاط – الخطط والتوجهات الحالية والمستقبلية للأعمال للفترة المقترحة أن يشملها اتفاق التسعير المسبق للمنشأة المقدمة للطلب وللمجموعة	
	نسخ من كافة الاتفاقات ذات الصلة بين أطراف المجموعة (الرجاء إرفاق نسخ)	
	المعلومات الحالية وتشمل: أ) القوائم المالية للمنشأة المقدمة للطلب والأطراف المرتبطة للثلاث سنوات السابقة، و ب) قوائم مالية مقسمة (بحسب خطوط الإنتاج/ الأقسام... الخ) للمنشأة المقدمة للطلب والأطراف المرتبطة للثلاث سنوات السابقة (الرجاء إرفاق نسخ)	

المعاملات البنينة وطريقة تسعير المعاملات المقترح اتباعها

ملاحظات (إن وجدت)	الرجاء وضع علامة: إذا كانت المعلومات والمستندات مرفقة بهذا النموذج ☒ إذا كانت المعلومات غير متاحة ☐	قائمة التحقق
		أية اعتبارات أو متطلبات قانونية (بحسب القانون المصري أو الأجنبي ذو الصلة)، واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين مصر ودولة/ دول أجنبية (إن وجدت)
		طريقة تسعير المعاملات البنينة المقترح اتباعها بموجب اتفاق التسعير المسبق في آخر ثلاث سنوات (إن وجدت) بما في ذلك السياسات والممارسات المطبقة
		طريقة تسعير المعاملات المقترح اتباعها بما في ذلك مؤشر مستوى الأرباح (إن وجد) الذي سيتم استخدامه، والافتراضات ذات التأثير المتعلقة بتطبيق طريقة تسعير المعاملات. الرجاء تقديم كافة التفاصيل بما في ذلك المعلومات الخاصة بالتحليلات (تحليل قابلية المقارنة/ درجة التماثل، ومعلومات عن المعاملات المماثلة... الخ) والتوضيحات المطلوبة لتحديد مدى ملائمة طريقة تسعير المعاملات المقترحة
		تحليل كل طريقة من طرق تسعير المعاملات والموضحة في التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات سواء تم تطبيقها أو رفضها لكل معاملة بنينة سيشمها الاتفاق
		سياسات مجموعة الشركات الخاصة بتسعير المعاملات البنينة
		عدد السنوات المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق، وبدء تاريخ سريان الاتفاق
		النظام المحاسبي ونظام التكاليف، والسياسات والممارسات بما في ذلك أي فروق جوهرية مالية أو محاسبية ضريبية قد تؤثر على تطبيق طريقة تسعير المعاملات

معلومات أخرى

ملاحظات (إن وجدت)	الرجاء وضع علامة: إذا كانت المعلومات والمستندات مرفقة بهذا النموذج ☒ إذا كانت المعلومات غير متاحة ☒	قائمة التحقق
		معلومات عن ضريبة دخل الشركات وعمليات فحص تسعير المعاملات لسنوات سابقة (بما في ذلك التسويات التي تمت على تسعير المعاملات)، وتقديرات الضريبة والاطعون التي تمت مع مصلحة الضرائب المصرية أو مع إدارات ضريبية أجنبية ذات صلة بشأن المعاملات البينية المقترح أن يشملها اتفاق التسعير المسبق
		أي معلومات أخرى ذات صلة ضرورية لأغراض عقد اجتماع تمهيدى لتقديم طلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق (مثل اتفاقات تسعير مسبق مماثلة سابقة مع إدارات ضريبية أخرى)
		الشروط والافتراضات ذات التأثير المقترحة لاتفاق التسعير المسبق

إقرار

أقر أنا بصحة كافة المعلومات الواردة بهذا النموذج.

التوقيع

التاريخ:

ملاحظات:

- ١- يجب تقديم نموذج طلب حضور اجتماع تمهيدي سابق لتقديم طلب الدخول في اتفاق تسعير مسبق لإدارة تسعير المعاملات في العنوان التالي:
القطعة التاسعة - بلوك ٤٣ - الحى العاشر بمدينة نصر - القاهرة - مصر.
- ٢- يمكن أن يُلحق بهذا النموذج مرفقات منفصلة وذلك في حالة أن المساحة المخصصة غير كافية للإجابة عن أسئلة النموذج.
- ٣- ينبغي أن ترفق كافة المستندات والتحليلات ذات الصلة بهذا النموذج وقت تقديمها.

الملحق الثالث - نموذج "٣: أ ت م"

نموذج "٣"
طلب تجديد الاتفاق الأحادى للتسعير المسبق

مصلحة الضرائب المصرية:

ينتهي اتفاق التسعير المسبق الموقع فى (/ /) بين شركتنا ومصلحة الضرائب المصرية فى (/ /). وحيث أن الحقائق والظروف الخاصة بالمعاملات البينية خلال السنوات القادمة (من سنة ... إلى سنة) لن تختلف عن الحقائق والظروف الخاصة بالمعاملات البينية التى يشملها اتفاق التسعير المسبق القائم ولن تُجرى عليه أية تغيرات جوهرية، لذلك نتقدم بهذا الطلب لتجديد اتفاق التسعير المسبق.

اسم المنشأه:

الرقم الضريبى للمنشأه:

التاريخ:

المرفقات:

- ١ - اتفاق التسعير المسبق القائم.
- ٢ - التقارير السنوية التى توضح الالتزام بشروط اتفاق التسعير المسبق.
- ٣ - المستندات المؤيدة التى تثبت أن الحقائق والظروف التى تم على أساسها اتفاق التسعير المسبق القائم لم تتغير تغيراً جوهرياً.
- ٤ - تنبؤات لسنوات ضريبية مستقبلية سوف يشملها طلب تجديد اتفاق التسعير المسبق.

الملحق الرابع - الجدول الزمني لإجراءات الاتفاق الأحادى للتسعير المسبق

